مشاكل القياس و التقييم المحاسبي

و دور و اجراءات مراقب الحسابات
وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية (الدولية)

دكتـــور

أمـين السـيد أحمـد لطفـى

دكتـوراه الفلسفة فى المحاسبة

أستاذ المحاسبة المساعد بجامعة القاهرة

محاسب و مراجع قانونى

عضو جمعية المحاسبين و المراجعين المصرية

رئيس الجمعية المصرية لخدمات الأستشارات الأدارية

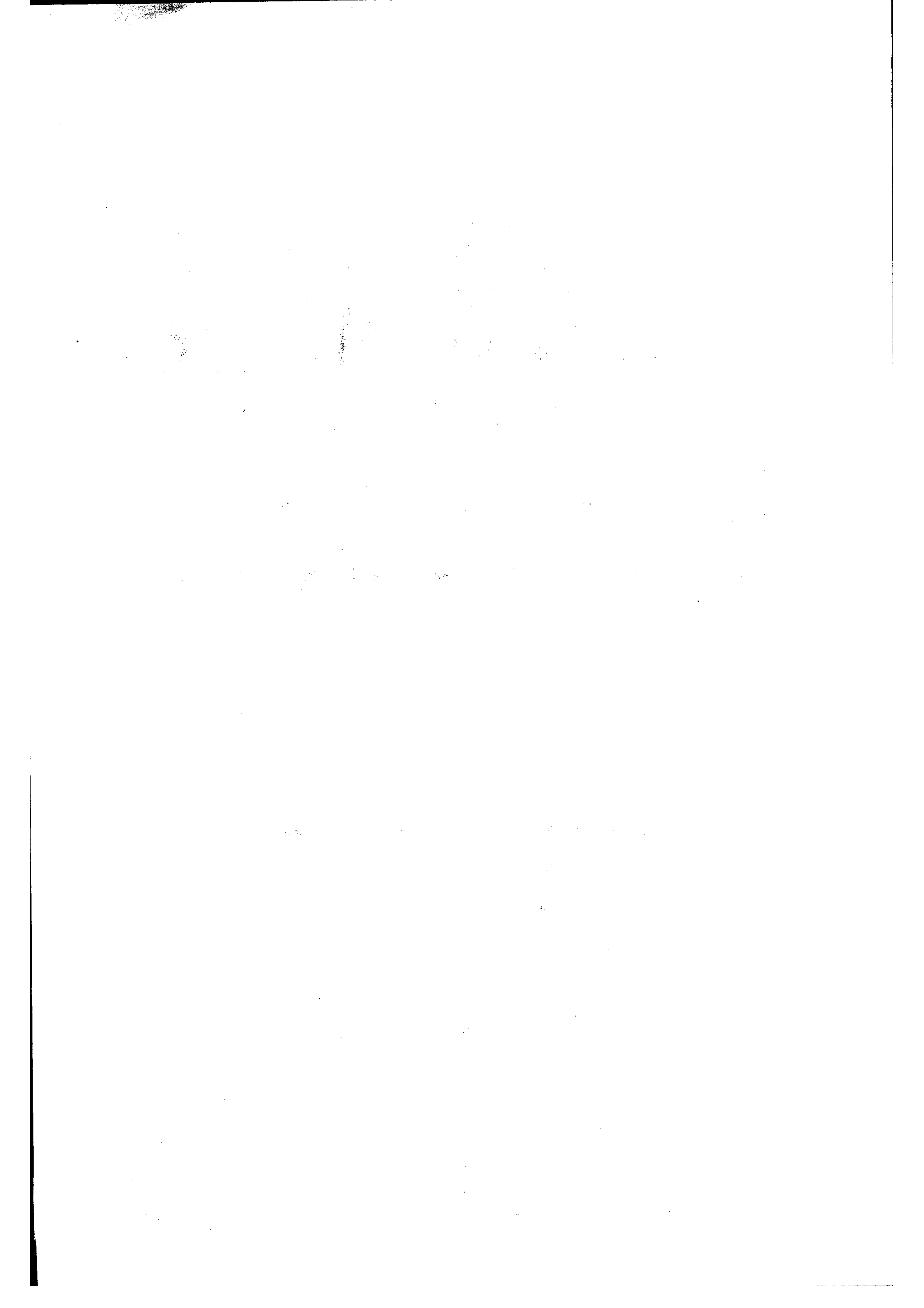
توزيع

دار النهضة العربية
٢٢ شارع عبد الخالق ثروت

مكتبة الأكاديمية
١٢١ شارع التحرير - الدقى

القاهرة

١٩٩٨



بسم الله الرحمن الرحيم

﴿ هل جزاء الأحسان إلا الإحسان ﴾

صدق الله العظيم

سورة الرحمن - الأية {٦٠}

الإهداء

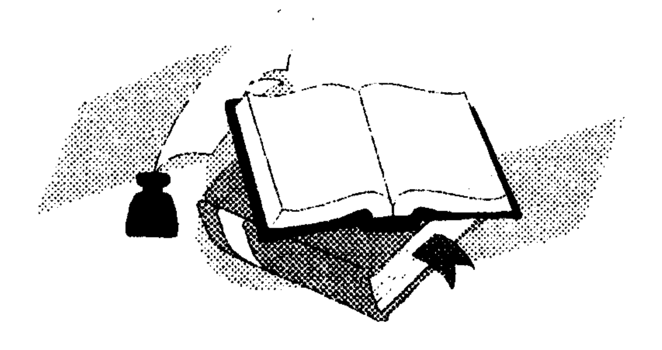
إلى زوجتي ..

وسارة ..

وأحمد ..

المؤلف فى سطور:

- أستاذ المحاسبة المساعد بجامعة القاهرة .
- ماجستير فى المحاسبة - جامعة القاهرة - ١٩٨٥ .
- دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة - جامعة القاهرة - ١٩٨٩ .
- محاسب و مراجع قانونى { عنوان المقر الرئيسى للمكتب : ٣٦ شارع شريف - وسط البلد - القاهرة } - فروع ٥١ عمارات رابعة الأستثمارى - شارع النزهة .
- عضو بجمعية المحاسبين و المراجعين المصرية .
- زميل جمعية الضرائب المصرية .
- رئيس الجمعية المصرية لخدمات الأستشارات الأدارية .



مقـــدمة

يهتم هذا الكتاب بدراسة معايير المحاسبة المصرية المتعلقة بمشـــاكل القياس والتقييم المحاسبى عند اعداد القوائم المالية ودور واجراءات مراقب الحسابات .

وفى ضوء ذلك تم تقسيم المادة العملية لذلك الكتاب الى ستة فصول رئيسية ، حيث تناول الفصل الاول معيار الأصول الثابتة واهلاكاتها ودور واجراءات مراقب الحسابات بينما أهتم الفصل الثانى بمعيار المخزون ودور واجراءات مراقب الحسابات ، فى حين ركز الفصل الثالث على معيار تكاليف البحوث والتطوير ودور واجراءات مراقب الحسابات ، اما الفصل الرابع فقد عنى بمعيار الايرادات ودور مراقب الحسابات، بينما اهتم الفصل الخامس بدارسة معيار تكاليف الاقتراض واجراءات مراقب الحسابات، وأخير فقد عنى الفصل السادس بدراسة عدة موضوعات لم تخصص لها معايير محاسبة مصرية مستقلة وانما تم تناولها من خلال عدة معايير متفرقة ودور واجراءات مراقب الحسابات ، حيث تم دارسة كل من مشاكل المخصصات والاحتياطيات ، والتفرقة بين المصروفات الايرادية والرسمالية والايرادية المؤجله ، بالاضافة الى موضوع توزيع الارباح .

ويعتبر ذلك المؤلف فى غاية الاهمية نظراً للتطورات التى يشـــهدها الاقتصاد المصرى الامر الذى صار ضرورياً توفير اسس وقواعد ومفاهيم محاسبية تحكم قياس وتقييم وعرض بنود القوائم المالية لمنشأت الاعمال بكافة اشكالها القانونية ، بشكل يتمشى مع المعايير المحاسبية الدولية وفى اطار قوانين سوق المال والقوانين الاقتصادية المختلفة .

ويعد ذلك الكتاب جزء مكمل للمؤلف الصادر باسم الافصاح فى التقارير المالية للشركات المساهمة ودور واجراءات مراقب الحاسبات فى ضوء معايير المحاسبة المصرية والدولية ، وسوف يقوم المؤلف بعرض باقى مشاكل القياس والتقييم والافصاح المرتبطة بمعايير المحاسبة المصرية فى كتاب أخر باسم المحاسبة المتقدمة – ان شاء الله .

ولاشك ان هذا الكتاب بجانب انه محور رئيسى لدارسة دور مراقب الحسابات فى مراجعة جوانب القياس والتقيم المحاسبى لبنود القوائم المالية فى المناهج الدارسية بكلية التجارة – قسم المحاسبة والمراجعة ، فانه يعتبركذلك مرجعاً هاماً لكافة الباحثين والعاملين فى مجال مهنة المحاسبة والمراجعة سواء اكانوا فى مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية أو مراقبين ومديرين ماليين فى الشركات والتنظيمات الاقتصادية ، كما انه يعد أطاراً رئيسياً لاعداد برامج تعليمية مستمره لمكاتب المحاسبة أو مراكز التدريب اومؤسسات الاستشارات المالية والادارية ، كما انه يعد مفيداً تماماً للمحاسبين والمراجعين الذى يقومون بدارسة المحاسبة والمراجعة كجزء اساسى من امتحانات المحاسبين القانونيين .

ويأمل المؤلف ان يكون قد وفقه الله فى اخراج ذلك الكتاب فى أفضل صورة ممكنه ، وان يكون قد اسهم بشكل فعال فى اثراء المكتبة العربية فى مجال المحاسبة والمراجعة .

والله اسأل التوفيق والقبول

المؤلف

د. أمين السيد أحمد لطفى

الفصل الأول

المحاسبة عن الأصول الثابتة و أهلاكاتها
طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية
و دور مراقب الحسابات

الفصل الأول

المحاسبة عن الأصول الثابتة واهلاكاتها

طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية ودور مراقب الحسابات

مـقـدمة

يهتم هذا الفصل بدراسة المحاسبة عن الأصول الثابتة واهلاكاتها ودور مراقب الحسابات فى ضوء معيار المحاسبة المصرية رقم (١٠) .[١]

وقد تناول المعيار العديد من الموضوعات المرتبطة بالمحاسبة عن الأصول الثابتة والاهلاكات المتعلقة بها هى : -

- تعريف الأصول الثابتة والاهلاك والعمر الافتراضى المقدر للأصول الثابتة وتكلفتها وقيمتها التخريدية والقيمة العادلة والدفترية والقيمة القابلة للأسترداد ،
- أجاز المعيار عملية اعادة تقييم الأصول الثابتة طبقاً للقيمة العادلة لها ، أخذاً فى الاعتبار أن تكرار تلك العملية يعتمد على حركة التغير فى القيمة العادلة للأصول المعاد تقيمها (باعتبار أنها تتم كل ثلاث الى خمس سنوات)
- كيفية أهلاك الأصول القابلة للأهلاك - مع المراجعة الدورية للأعمار الافتراضية لتلك الأصول وتعديلها إذا لزم الأمر .
- تحديد حالات انخفاض القيمة المتوقع استردادها من تلك الأصول عن قيمتها الثابتة وكيفية معالجة ذلك (كذلك المعالجة المحاسبية فى حالة ارتفاعها) .

---

[١] يناظر المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٠) كل من المعيار المحاسبى الدولى رقم (٤) بعنوان المحاسبة عن الاهلاك ، والمعيار المحاسبى الدولى رقم (١٦) بعنوان الممتلكات والمنشأت والمعدات

- المعومات التى يجب الافصاح عنها بالقوائم المالية من حيث اسس القياس المستخدمة فى تحديد اجمالى القيمة الدفترية للأصول ، والطرق المستخدمة فى حساب الاهلاك ، وتحديد نفقات الأصول الثابتة التى مازالت تحت الانشاء والارتباطات الرأسمالية المتعلقة بشراء الأصول ، الأسس المستخدمة فى اعادة تقييم الأصول الثابتة وتاريخ القيم وقيمة الفائض الناتج عن ذلك .

بوجه عام يجب تطبيق ذلك المعيار رقم (١٠) فى المحاسبة عن الأصول الثابتة واهلاكاتها حيث يتطلب ذلك المعيار الاعتراف بأى بند من بنود الأصول الثابتة فى القوائم المالية عندما يستوفى ذلك البند التعريف الخاص بالأصول وكذلك مقومات الاعتراف بالأصل ولا يطبق ذلك المعيار على كل من (١) الغابات وما يماثلها من الموارد الطبيعية المتجددة ، (٢) حقول التعدين والتنقيب واستخراج المعادن والبترول الغازات الطبيعية وغيرها من الموارد غير المتجددة .

وتحقيقاً لأغراض ذلك الفصل فسوف يتم تقسيمه الى الموضوعات التالية :

١/١ طبيعة وأهمية الأصول الثابتة .

٢/١ الاعتراف واثبات الأصول الثابتة .

٣/١ القياس الأول للأصول الثابتة .

١/٣/١ مكونات التكلفة .

٢/٣/١ تبادل الأصول .

٤/١ النفقات اللاحقة على الاقتناء .

٥/١ تحديد قيم الأصول بعد القياس الأول .

١/٥/١ طرق تحديد قيم الأصول بعد القياس الأول .

١/١ طبيعة وأهمية الأصول الثابتة

حدد المعيار المحاسبى المصرى رقم (٣) بعنوان المعلومات التى يجب الافصاح عنها فى القوائم المالية أنه يجب أن تفصح الميزانية عن الأصول الثابتة- كل على حده . [١]

أ- الأراضى والمبانى .

ب- الآلات والمعدات .

ج-الأصول الثابتة الأخرى (مع تبويبها بشكل مناسب) .

د- مجمع الاهلاك لكل بند من البنود السابقة على حده .

- كما يجب الافصاح - فى موضع مستقل - عن الأصول التى تم حيازتها بنظام الشراء التأجيرى أو المشتراه بالتقسيط .

- وطبقاً للمعيار المحاسبى المصرى رقم (١٠) تعرف الأصول الثابتة بانها تلك الأصول الملموسة التى : -

أ- تحتفظ بها المنشأة لأستخدامها فى انتاج أو توفير السلع أو الخدمات أو لتأجيرها للغير أو لأغراضها الإدارية .

ب- من المنتظر استخدامها لمدة تزيد عن فترة محاسبية واحدة .

وفيما يلى الخصائص المرتبطة بطبيعة الأصول الثابتة : -

١- أن تعريف وتصنيف بنود الأصول الثابتة يعتمد على طبيعة نشاط المنشأة والهدف الرئيسى من حيازتها ، حيث إذا كان الهدف هو اعادة البيع مرة

---

[١] القارئ الذى يرغب فى مزيد من التفصيل يمكنه الرجوع الى :

-د. أمين السيد أحمد لطفى ، الافصاح فى التقارير المالية للشركات المساهمة ودور وإجراءات مراقب الحسابات فى ضوء معايير المحاسبة المصرية (الدولية) ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٨ .

أخرى سواء بحالتها أو بعد اجراء بعض العمليات الصناعية عليها أعتبرت أصولاً متداولة ضمن بند المخزون ، أما إذا كان الغرض من الحيازه هو استخدامها فى النشاط الانتاجى أعتبرت أصولاً ثابتة .

٢- مجموعة الأصول الثابتة هى مجموعة من بنود الأصول ذات الطبيعة والاستخدام المتشابهين فى عمليات المنشأة ، وفيما يلى أمثلة لتلك المجموعات : -

أ- الأراضى ب- الأراضى والمبانى

ج- الآلات د - السفن .

هـ - الطائرات و - وسائل النقل والانتقال .

ز - الأثاث والتركيبات ح - المعدات المكتبية .

٣- طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية (والدولية) لاتبوب الأصول غير الملموسة (على سبيل المثال شهرة المحل ، براءات الاختراع والعلامات التجارية) ، وكذلك النفقات المؤجلة (مثل مصروفات التأسيس) ضمن الأصول الثابتة وإنما هى تعد من قبيل الأصول طويلة الأجل .

رغماً عن ذلك تتضمن الأصول الثابتة أيضاً أصول غير ملموسة ، وهى تلك التى تعتبر جزء متمم لبنود الأصول الثابتة ، ومثال ذلك برامج الحساب الآلى التى تعتبر فى مضمونها أصولاً غير ملموسة ، ولكنها تعامل كأصل ثابت عندما تكون جزء متمم ومكمل لجهزة الحاسب الآلى .

٤- ان بنود الأصول الثابتة التى تنوى المنشأة وبيعها بسبب وصولها الى نهاية عمرها الافتراضى ومن ثم لا يكون أستخدامها أقتصادياً أو أنها أصبحت زيادة عن حاجة المنشأة - فإنها تظل مبوبة كأصول ثابتة حتى يتم بيعها فعلياً .

٥- غالباً ما تمثل الأصول الثابتة نسبة كبيرة من اجمالى أصول المنشأة ، ومن ثم فهى تعتبر هامة عند عرض المركز المالى لها ، هذا بالاضافة الى أن عملية تحديد ما إذا كانت نفقة معينة تمثل أصلاً أو مصروفاً يكون لها تأثير كبير على قائمة الدخل .

٦- عادة ما تعامل بنود الأصول الثابتة ويتم عرضها فى بنود منفصلة عندما يكون كل بند منها عمر افتراضى مختلف مثل جسم الباخرة والمحركات الخاصة بها بالقوائم المالية لشركة الملاحة البحرية . كما تعامل الأصول الثابتة أيضاً فى بنود منفصلة عندما يكون كل بند منفعة أقتصادية مختلفة للمنشأة ، وبالتالى يطبق عليها معدلات وطرق اهلاك مختلفة.

- أيضا قد يتم عرض بنود الأصول الثابتة فى بنود مستقلة حسب طبيعتها رغماً عن أنه يمكن اهلاكها بنفس نسب الاهلاك للبنود والمتشابهة ، رغماً عن ذلك قد يكون من الملائم تجميع البنود ضئيلة القيمة فى فقرة واحدة مثل الإدوات والعدد .

وبناء عليه فإن الأراضى والمبانى التى عليها غالباً ما تعامل كل منها كأصل منفصل عن الأخر ، وذلك على اعتبار أن الأراضى ليس لها عمر افتراضى محدد وغير قابلة للأهلاك ، فى حين أن المبانى لها عمر افتراضى محدد ويتم اهلاكها طبقاً لذلك العمر .

ومن ناحية أخرى يمكن اعتبار الأراضى وما عليها من مبانى أصل ثابت واحد عندما تعامل محاسبياً باعتبارها استثمارات طويلة الأجل تحت بند استثمارات عقارية .

٧- يجب أن تسجل الأصول الثابتة عند اقتنائها بالتكلفة والتى تمثل مبلغ النقدية وما فى حكمها المدفوعة لأقتناء الأصل ، أو القيمة العادلة لأصول أخرى قدمت من أجل الحصول على تلك الأصول .

ويمكن قياس الأصول الثابتة فيما بعد ذلك الاقتناء بأحدى طريقتين هما :-

أ- التكلفة ناقصاً مجمع الاهلاك القيمة الدفتريه BOOK Value، وأى تخفيض على تلك التكلفة نتيجة انخفاض القيمة الدفترية للأصل عن القيمة التى يمكن الاستفادة منها فى المستقبل من الأصل ، وتعرف القيمة الدفترية بأنه تلك القيمة التى يظهر بها الأصل فى الميزانية بعد خصم مجمع الاهلاك الخاص به .

ب- القيمة العادلة fair value فى تاريخ الميزانية ناقصاً مجمع الاهلاك اللاحق لهذا التاريخ ، وتعرف تلك القيمة العادلة بأنها القيمة التبادلية لأصل معين بين بائع ومشترى كل منهما لديه الرغبة فى التبادل وعلى بينه من الحقائق ويتعاملان بإرادة حره .

٢/١ الاعتراف (اثبات) الأصول الثابتة

فيما يلى القواعد والأسس المرتبطة بالاعتراف بالأصول الثابتة : -

١- يتم الاعتراف بأى بند من بنود الأصول الثابتة كأصل عندما : -

أ- يكون من المحتمل أن يحقق أستخدام البند منافع اقتصادية مستقبلية للمنشاة .

بالنسبة للشرط الأول للأعتراف بالأصول الثابتة واثباتها ، تحتاج المنشأة الى تقييم درجة التأكد من المنفعة الأقتصادية المستقبلية وهذا يستلزم من المنشأة أن تتأكد من أنها ستحصل على العوائد المرتبطة بالأصل ، كما أنها ستتحمل المخاطر المصاحبة لذلك .

وعادة ما تتاح تلك التأكيدات عندما ينتقل عنصرى المخاطر والمنافع الى المنشأة ـ وقبل أنتقال عنصرى المخاطر والمنافع يمكن الغاء معاملة اقتناء الأصل عادة بدون تحمل عبء كبير ، ومن ثم فأنه لا يتم الاعتراف بالأصل أو أثباته .

ب- يمكن للمنشأة قياس تكلفة اقتناء البند بدرجة عالية من الدقة وعادة مايتم استيفاء الشرط الثانى للأعتراف بالأصول الثابتة واثباتها بسهولة ،حيث أن عملية التبادل التى تثبت شراء الأصل تحدد تكلفته ، وفى حالة تصنيع الأصل أو أنشائه ذاتياً فإنه يمكن قياس التكلفة بشكل موثوق به من خلال تحديد تكاليف الحصول على المواد الخام والعماله والمدخلات الأخرى من أطراف خارج المنشأة لأتمام عملية التصنيع أو الانشاء .

٢- بخصوص النفقات اللا حقة التى تتحملها المنشاة وتتعلق ببند تم أثباته كأصل ثابت يكون هناك موقفين : -

أ - يتعين أضافة تلك النفقات الى القيمة الدفترية للأصل عندما يكون هناك أحتمال حدوث عائد أقتصادى مستقبلى للمنشأة يزيد عما كان سيتحقق أصلاً طبقاً لمعايير الاداء المقدرة للأصل عند القياس الأول .

ب- يجب تحميل أى نفقات أخرى كمصروفات عن الفترة التى حدثت فيها ، وبالتالى يتم أضافة تلك النفقات اللاحقة الى القيمة الدفترية للأصل الثابت إذا ما أسفرت تلك النفقات عن الأمور التالية : -

أ- زيادة العمر الانتاجى المقدر للأصل الثابت ,

ب- زيادة فى القدرة الانتاجية للأصل الثابت .

ج- زيادة جوهرية فى جودة الانتاج المستخرج عن الأصول الثابتة .

د- تخفيض جوهرى فى تكاليف تشغيل الأصل الثابت عن الظروف التى أخذت فى الاعتبار عند اقتناؤه والاعتراف به كأصل ثابت ، وأيضاً الأخذ فى الحسبان عما إذا كانت تلك النفقات اللاحقة قابلة للأسترداد فى المستقبل فى صورة منافع اقتصادية مستقبلية .

وعلى سبيل المثال عندما تكون القيمة الدفترية لأحد الأصول الثابتة قد تم تخفيضها بمقدار خسارة طرأت على المنافع الاقتصادية المستقبلية ، فإن أى نفقات يتم تحميلها لاسترداد تلك المنافع يمكن رسملتها بشرط الا تتجاوزالقيمة الدفترية للأصل الثابت قيمه الاستردادية.

٣- تعتبر نفقات اصلاح وصيانة الأصل الثابت بمثابة نفقات دورية تحدث للمحافظة على قدرة الأصل على تحقيق المنافع الاقتصادية المستقبلية التى تتوقعها المنشأة ، وعلى هذا يتم تحميلها كمصروفات عند حدوثها ، ومثال ذلك قيمة تكلفة الخدمات والصيانة والاصلاح الشامل للمصنع والمعدات والآلات حيث تعتبر مصروفات تعيد معايير الآداء للأصل الى ما كانت عليه ولا تزيدها .

٤- فى بعض الظروف قد يكون من المناسب توزيع اجمالى تكلفة الأصل الثابت على الاجزاء المكونة له ، على أن يتم المحاسبة لكل جزء من تلك الاجزاء على حده ويتم ذلك فى حالة : -

- اختلاف العمر الافتراضى لمكونات الأصل باختلاف الجزء .

أو - أن تكون الاستفادة من المكونات غير نمطية .

لذلك يكون من الضرورى استخدام نسب وطرق اهلاك مختلفة ، ومثال ذلك الباخرة أو الطائرة ومحركاتهما حيث يحتاجان الى أن يعاملا كأصلين ثابتين منفصلين لو أختلفت الاعمار الانتاجية لكل منهما .

٥- قد يتم اقتناء الأصول الثابتة للمحافظة على البيئة أو تحقيق الأمان ، ورغماً عن أنه لن يترتب على ذلك زيادة مباشرة فى المنفعة الاقتصادية لأى أصل من أصول المنشأة الحالية الا أن اقتناؤها قد يكون ضرورياً لضمان الاستفادة من الأصول الأخرى للمنشأة ، وفى ظل تلك الحالة يتم التعامل مع تلك الأصول على النحو التالى :-

- كأصول ثابتة لان وجودها يحقق المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصول الأخرى بما يزيد عما كان يمكن تحقيقه لو لم يتم اقتناء تلك الأصول الثابتة .
- يتم الاعتراف بتلك الأصول الثابتة بشرط الا يتعدى صافى القيمة الدفترية للأصل نفسه والاصل المرتبط به القيمة الاستردادية لهما .

ومثال ذلك قد يقوم أحد المصانع الكيماوية بعمل أضافات جديدة للآلات للتعامل مع المواد الكيمائية لاستيفاء متطلبات الحفاظ على البيئة من ناحية انتاج وتخزين المواد ذات الخطورة ، وفى تلك الحالة يتم معاملة الاضافات كأصول ثابتة الى المدى الذى يمكن فيه استرداد قيمتها لأنه من غير تلك الاضافات لا يمكن للمنشأة انتاج وبيع تلك المنتجات.

٦- فى بعض الظروف الخاصة أو فى بعض المنشأت ذات الطابع الخاص قد يتطلب الأمر اللجوء الى التقدير الشخصى عند تحديد ما يمكن فصله فى مفردة مستقلة من مفردات الأصول الثابتة .

حينئذ يكون من الملائم تجميع البنود ضئيلة القيمة فى مفردة واحدة كالعدد والأدوات ويطبق المعيار على القيمة المجمعة .

فعادة ما يتم معالجة معظم قطع الغيار والأدوات كمخزون على أن تحمل على المصروفات عند الاستخدام .

وتعتبر قطع الغيار الأساسية ذات الأهمية النسبية ، وكذا المعدات الاحتياطية أصول ثابتة عندما تتوقع المنشأة استخدامها خلال أكثر من فترة واحده .

وعندما يكون استخدام قطع الغيار والأدوات مرتبطاً فقط باستخدام أحد الأصول الثابتة ، ويتوقع أن يكون الاستخدام غير منتظم يتم اهلاكها خلال فترة زمنية لا تتعدى العمر الانتاجى للأصل المعنى .

٣/١ القياس الأولى للأصول الثابتة

١/٣/١ مكونات التكلفة

عادة ما يتم قياس أى بند من البنود عند الاعتراف به كأصل ثابت على أساس التكلفة – والتى تمثل مبلغ النقدية أو مافى حكمها المدفوعة أو القيمة العادلة لأصول أخرى قدمت من أجل الحصول على تلك الأصول عند أقتنائه أوانشائه وتتمثل مكونات تلك التكلفة فيما يأتى : –

١– تتضمن تكلفة أى أصل ثابت ما يلى : –

– سعر شراء الأصل .

يضاف رسوم الاستيراد وضرائب الشراء غير المستردة .

– يضاف التكلفة المباشرة الأخرى التى تستلزمها عملية تجهيز الأصل الى الحالة التى يتم تشغيله بها فى الغرض الذى أقتنى من أجله ، ومن أمثلة ذلك تكلفة اعداد الموقع ، تكاليف المناولة والتسليم ، تكلفة التركيب ، أتعاب المهنيين كالمهندسين والمعماريين والفنيين .

- يخصم أى خصم تجارى أو تخفيض فى القيمة للوصول الى سعر الشراء .[١]

٢- عندما يؤجل سداد ثمن الأصل الثابت لفترة ما فإن تكلفة ذلك الأصل تحسب على أساس سعره النقدى .

على أن يعالج الفرق بين السعر النقدى واجمالى المدفوعات على أنه مصروف فوائد يتم توزيعه على فترة الائتمان ما لم يتم رسملة تلك الفوائد .[٢]

٣- يتم تخفيض قيمة الأصول الثابتة بمقدار الخصم النقدى الذى تحصل عليه المنشأة فى حالة سدادها ثمن تلك الأصول نقداً أو خلال فترة قصيرة نسبياً ، بحيث لا يتم اعتبار هذا الخصم بمثابة ايراد تمويلى شأنه مثل الخصم المكتسب ، حيث أن اعتبار ذلك الخصم كأيراد للسنة المالية الذى تم خلالها السداد يعنى أن تلك السنة قد أستفادت بايراد سوف تتحمله سنوات حياة الأصل المفيدة ، وحيث أن تكلفة الأصل ستوزع فى صورة اهلاك على سنوات الاستخدام ، ومن ثم فمن العدالة فى عرض قائمة الدخل أن يتم توزيع ذلك الخصم على نفس تلك السنوات يخصمها من قيمة الأصل مباشرة وحساب الاهلاك على القيمة الصافية للأصل بعد استبعاد قيمة ذلك الخصم .

٤- لا تشكل المصاريف الإدارية وعناصر التكاليف غير المباشرة العامة الأخرى عنصراً من عناصر تكلفة الأصل الثابت ، ما لم يكن من الممكن ربط تلك التكاليف ربطاً مباشراً بعملية اقتناء الأصل أو جعله قابلاً للتشغيل

---

[١] يمكن أن تخفض القيمة الدفترية للأصل الثابت بقيمة المنح الحكومية المتعلقة بذلك الأصل طبقاً للمعيار المحاسبى المصرى الخاص بالمحاسبة عن المنح الحكومية والافصاح عن المساعدات الحكومية .

[٢] طبقاً للطريقة البديلة المسموح بها والوادرة فى المعيار المحاسبى المصرى الخاص بتكلفة الاقتراض .

وبالمثل فإن تكلفة بدء التشغيل والتكاليف الخرى المشابهه السابقة على بدء التشغيل لا تحسب ضمن تكلفة الأصل الا إذا كانتا ضروريتين لجعل الأصل قابلاً للتشغيل .

وتعالج خسائر التشغيل المبدئية التى تحدث قبل أن يصل أداء الأصل الى مستوى الأداء المخطط كمصروفات .

٥- عندما تتضمن عملية شراء الأصول الثابتة معاملات بالعملة الأجنبية يتم تقييم سعر الشراء بعملة القيد بالدفاتر المحاسبية على أساس سعر الصرف السارى فى تاريخ المعاملة بين سعر العملة الأجنبية وعملة القيد بالدفاتر المحاسبية .

وتعامل فروق التقييم اللاحقة المتعلقة بالتزامات عن شراء أصول ثابتة بقائمة الدخل ، الا أنه يجوز رسملتها واضافتها لتكلفة الأصول الثابتة عندما تكون فروق تقييم العملة المذكورة مدرجة ضمن تكاليف افتراض ثم رسملتها على تكلفة الأصول الثابتة (فى الحالات التى يجوز فيها ذلك)[1] أو عندما تكون فروق العملة المذكورة نا تجة عن انخفاض حاد فى سعرعملة القيد بالدفاتر المحاسبية أمام العملة الأجنبية المستخدمة فى شراء الأصل الثابت مما أدى من الناحية العملية الى عدم القدرة على التحوط لسداد الالتزامات المرتبطة بشراء الأصول الثابتة .

٦- يتم تحديد تكلفة الأصل الذى يتم انشائه ذاتياً بتطبيق نفس المبادئ المتبعة فى حالة اقتناء الأصل ، وإذا ما كانت المنشاة تقوم بتصنيع مثل هذا الأصل للبيع ضمن نشاطها العادى ، فإن تكلفة الأصل تكون هى نفسها تكلفة انتاج

---

[1] والتى سيتم التعرض لها عند تناول المحاسبة عن تكاليف الاقتراض .

الأصول لغرض البيع [٢] ، ومن ثم يتم استبعاد أى ارباح داخلية للوصـول الى تلك التكلفة .

وبالمثل لا تعتبر تكلفة الفاقد غير الطبيعى من المواد الخام أو العمالة أو المواد الأخرى المستخدمة والتى تحدث أثناء انتاج الأصل المنشأ ذاتياً ضمن تكلفة هذا الأصل .[٣]

٢/٣/١ تبادل الأصول

بوجه عام يمكن اقتناء أى أصل ثابت من خلال الاستبدال الكلى أو الجزئى بأصل أو أصول أخرىقد تكون مماثلة للأصل المستبدل أو أصول غير مماثلة للأصل المستبدل .

أ- فى حالة أستبدال الأصل الثابت بأصل أو أصول أخرى غير متماثلة .

تقاس تكلفة الأصل الثابت الذى تم اقتناؤه فى تلك الحالة بالقيمة العادلة لذلك الأصل ، والتى تساوى القيمة العادلة للأصل المستبدل به بعد تسويتها بالمبالغ النقدية المتبادلة أو ما فى حكمها ، ومن ثم يمكن اثبات الأرباح أو الخسائر الناتجة عن عملية التبادل .

ب- فى حالة استبدال الأصل الثابت بأصل أو أصول أخرى متماثلة

وكأمثلة على ذلك الطائرات والفنادق والعقارات وفى هذا الموقف يوجد ثلاثة حالات :-

١- يمكن اقتناء أصل ثابت من خلال استبداله بأصل اخر مماثل له ولهما نفس الاستخدام فى نفس طبيعة النشاط وقيمة عادلة مماثلة ، وبناء على ذلك

---

[٢] ينظر المعيار المحاسبى الخاص بالمخزون .

[٣] حيث يضع المعيار المحاسبى المصرى الخاص بتكلفة الاقتراض شروط معينة يجب مراعاتها قبل ان يعترف بالفوائد كجزء من تكلفة الأصل الثابت .

ولعدم توافر قيمة البيع لدى المنشأة حيث أنها مجرد عملية استبدال فحسب ، من ثم تعتبر مقومات الربحية غير مكتملة وبالتالى لا يتم الاعتراف بأى ربح أو خسارة عن عملية الاستبدال ، وتعد تكلفة الأصل المقتنى هى القيمة الدفترية للأصل المستبدل به .

٢- فى حالة انخفاض القيمة العادلة للأصل المقتنى عن الأصل المستبدل ، فإن ذلك يعطى انطباع عن وجود انخفاض فى القيمة الدفترية ، ولذلك يتم تخفيضها أولاً وتحميل الفرق كخسارة على قائمة الدخل ، وبالتالى يتم اثبات الأصل المقتنى بالقيمة الدفترية للأصل المستبدل بعد تخفيضها لتتساوى مع القيمة العادلة للأصل المقتنى .

٣- أما فى حالة تبادل النقدية كجزء من أستبدال الأصول الثابتة المماثلة فعادة ما يعنى هذا أن الأصول المتبادلة ليست لها نفس القيمة ، وبالتالى يمكن اثبات كافة الخسائر الناتجة عن التبادل او تحقيق جزء من الأرباح .

حالات تطبيقيه على معالجة استبدال الأصول الثابتة

أ- في حالة استبدال أصول ثابتة بأصول أخرى متماثلة (متشابهه)

١- قامت شركة السلام الصناعية باستبدال أحد أصولها الثابتة التى تبلغ تكلفتها مبلغ ١٢٠٠٠٠ جنيه ومجمع اهلاكه ٤٠٠٠٠ جنيه بأصل مماثل أخر بلغت قيمته العادلة فى تاريخ الاستبدال ٧٠٠٠٠ جنيه .

نظراً لعدم تدخل عامل النقدية فى عملية التبادل ، وحيث أن القيمة العادلة للأصل المقتنى تقل عن القيمة الدفترية للأصل المستبدل (٧٠٠٠٠-٨٠٠٠٠) ، فمن الواضح أن ذلك مؤشر عن أن القيمة الدفترية للأصل المستبدل تقل عن القيمة العادلة له ، ومن ثم يتعين تخفيضها لتصل الى القيمة العادلة ، ويتم اجراء القيود المتعلقة بعملية التبادل بعد ذلك على النحو التالى : -

١٠٠٠٠		من حـ/ خسائر انخفاض القيمة الدفترية للأصل الثابت
	١٠٠٠٠	الى حـ / مجمع اهلاك الأصل المستبدل
		تخفيض القيمة الدفترية للأصل الثابت المستبدل(٨٠٠٠٠-٧٠٠٠٠)
		من مذكورين
٧٠٠٠٠		حـ / الأصل الثابت المقتنى
٥٠٠٠٠		حـ / مجمع اهلاك الأصل المستبدل
	١٢٠٠٠٠	الى حـ / الأصل المستبدل

٢- قامت شركة السلام الصناعية باستبدال أصل ثابت تكلفته تبلغ ١٢٠٠٠٠ جنيه ، ومجمع اهلاكه ٤٠٠٠٠ جنيه ، وتبلغ القيمة العادلة له مبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه وذلك بأصل أخر مماثل له .

حيث ليس هناك تدخل لعامل النقدية فى عملية التبادل ، فمن الواضح أن القيمة العادلة للأصل المقتنى تساوى القيمة العادلة للأصل المستبدل ، وذلك يعنى أن المنشأة قد حصلت على أصل قيمته العادلة ١٠٠٠٠٠ جنيه مقابل أصل مبلغ قيمته الدفترية له تبلغ ٨٠٠٠٠ ، ونظراً لأن أركان الربحية غيرمكتملة ، باعتبار أن الأصول المتبادلة هى أصول متماثلة فلا يجب أثبات أية أرباح ناتجة عن ذلك الاستبدال ، ويكون القيد على النحو التالى : -

		من مذكورين
٨٠٠٠٠		حـ / الأصل المقتنى
٤٠٠٠٠		حـ / مجمع اهلاك الأصل المستبدل
	١٢٠٠٠٠	الى حـ / الأصل المستبدل

٣- قامت شركة السلام الصناعية باستبدال أصل ثابت تكلفته ١٢٠٠٠٠ جنيه ومجمع اهلاكه ٣٠٠٠٠ جنيه بأصل مماثل له بلغت قيمته العادلة ١١٠٠٠٠ جنيه ، وقد قامت الشركة في سبيل اتمام ذلك التبادل بسداد مبلغ ١٥٠٠٠ جنيه نقداً .

فى تلك الحالة من الواضح أن القيمة العادلة للأصل المستبدل تساوى ١٠٥٠٠٠ جنيه (١٢٠٠٠٠ - ٣٠٠٠٠ + ١٥٠٠٠) والتى تساوى القيمة العادلة للأصل المقتنى ناقصاً النقدية المسددة فى مقابل الحصول عليه، مما يعنى أن الشركة قامت بالحصول على أصل قيمته ١١٠٠٠٠ جنيه مقابل أصل قيمته العادلة ١٠٥٠٠٠ جنيه ونظراً لان أركان الربحية غيرمكتملة باعتبار أن الأصول المتبادلة هى أصول متماثلة فلا يجب أثبات أية أرباح عن ذلك الاستبدال ن ويكون القيد على النحو التالى : -

		من مذكورين
١٠٥٠٠٠		حـ / الأصل المستبدل
٣٠٠٠٠		حـ / مجمع اهلاك الأصل المستبدل
		الى مذكورين
	١٥٠٠٠	حـ / النقدية
	١٢٠٠٠٠	حـ / الأصل المستبدل

ب- فى حالة استبدال أصول ثابتة بأصول أخرى غير متماثلة (غير مشابهه)

١- قامت شركة السلام الصناعية باستبدال آلة بلغت تكلفتها ١٢٠٠٠٠ جنيه ومجمع اهلاكها ٤٠٠٠٠جنيه ، وقيمتها العادلة ٦٠٠٠٠جنيه مقابل أرض.

فى تلك الحالة من الواضح أن القيمة العادلة للأصل المستبدل تقل عن قيمته الدفترية لذلك يتعين تخفيضها ، ويتم ذلك على النحو التالى : -

٢٠٠٠٠		من حـ / انخفاض القيمة الدفترية للأصل
	٢٠٠٠٠	الى حـ / مجمع اهلاك الآلات
		القيمة الدفترية ٨٠٠٠٠جنيه ناقصاً القيمة العادلة ٦٠٠٠٠ ج)
		من مذكورين
٦٠٠٠٠		حـ / الأراضى
٦٠٠٠٠		حـ / مجمع اهلاك الآلات
	١٢٠٠٠٠	الى تكلفة الآلات

٢- قامت شركة السلام الصناعيه باستبدال آلة بلغت تكلفتها ١٢٠٠٠٠ جنيه ومجمع اهلاكها ٤٠٠٠٠ جنيه وقيمتها العادلة ٧٠٠٠٠ جنيه مقابل أرض ،وقد قامت الشركة بسداد مبلغ ٥٠٠٠ جنيه نقداً لأتمام ذلك التبادل .

فى تلك الحالة يتم اجراء ما يلى : -

١٠٠٠٠		من حـ / انخفاض القيمة الدفترية للأصل
	١٠٠٠٠	الى حـ / مجمع اهلاك الآلات
		القيمة الدفترية ٨٠٠٠٠جنيه ناقصاً القيمة العادلة ٧٠٠٠٠ ج)
		من مذكورين
٧٥٠٠٠		حـ / الأراضى
٥٠٠٠٠		حـ / مجمع اهلاك الآلات
		الى مذكورين
	٥٠٠٠	حـ / النقدية
	١٢٠٠٠٠	حـ / تكلفة الآلات

٣- قامت شركة السلام باستبدال أحد أصولها الثابتة تبلغ تكلفتها ١٢٠٠٠٠ جنيه ومجمع اهلاكها ٤٠٠٠٠ جنيه وقيمتها العادلة ١٠٠٠٠٠ جنيه مقابل أرض .

فى تلك الحالة من الواضح أن الشركة قد حققت أرباح نتيجة استبدال أصل قيمته الدفترية ٨٠٠٠٠ جنيه بأصل أخر غير متماثل قيمتـه العادلـة ١٠٠٠٠٠ جنيه ، حيث لم تتدخل النقدية فى عملية التبادل ، وحيث أن ذلك التبـادل بيـن أصول غير متماثلة – فيتم أثبات الأرباح عن عملية التبادل بالكامل .

		من مذكورين
١٠٠٠٠٠		حـ / الأراضى
٤٠٠٠٠		حـ / مجمع اهلاك الآلات
		الى مذكورين
	١٢٠٠٠٠	حـ / تكلفة الأصل
	٢٠٠٠٠	حـ / أرباح استبدال أصول ثابتة

٤/١ النفقات اللاحقة على الاقتناء

فيما يلى القواعد الخاصة بالمعاملة المحاسبية السليمة للنفقات اللاحقة علـى اقتناء الأصول الثابتة : –

١– بوجه عام يجب أضافة النفقات اللاحقة المتعلقـة ببنـد معين تـم الاعـتراف كأصل ثابت الى القيمة الدفترية للأصل عندما يكـون هنـاك أحتمـال حـدوث عائد اقتصادى مستقبلى للمنشأة يزيد عما كان سيتحقق أصلاً طبقاً لمعـايير الأداء المقدرة للأصل عند القياس الأولى .

فى حين يجب تحميل أى نفقات أخرى لاحقة كمصروفات عـن الفـترة التـى حدثت فيها.

٢– يتم الاعتراف بالنفقات اللاحقة للأصـول علـى أنـه أضافـة للأصـل عندمـا تؤدى تلك النفقات الـى تحسـين أداء الأصـل عمـا حـدد فـى معـايير الاداء المقدرة للأصل .

ومن أمثلة التحسينات التى تؤدى الى زيادة المنافع الاقتصادية المستقبلية ما يلى : -

أ - تعديلات فى بند من بنود الآلات سيؤدى الى أمتداد العمر الانتاجى لها أو زيادة طاقتها الانتاجية .

ب- تطوير اجزاء من الآلات لتحقيق زيادة ملحوظة فى جودة المنتجات .

جـ - أبتاع طرق جديدة للأنتاج تؤدى الى تخفيض ملحوظ فى تكاليف التشغيل المحددة مسبقاً .

٣- يتم تحميل نفقات اصلاح وصيانة الأصول الثابتة (وهى نفقات تحدث للمحافظة على أو استعادة قدرة الأصل على تحقيق المنافع الاقتصادية المستقبلية التى تتوقعها المنشأة طبقاً لمعايير الأداء السابق تحديدها للأصل) كمصروفات عند حدوثها .

وكأمثلة على تلك النفقات تكلفة الخدمة والصيانة الشاملة للمصنع والمعدات باعتبارها مصروفاً طالما أنها تعيد معايير الأداء السابق تحديدها للأصل الى ما كانت عليه ولا تزيدها .

٤-تعتمد المعالجة المحاسبية المناسبة للنفقات اللاحقة على اقتناء الأصل الثابت على (أ) الظروف التى أخذت فى الحسبان عند اقتنائه والاعتراف به كأصل ثابت ، (ب) وعما إذا كانت هذه النفقات اللاحقة قابلة للاسترداد .

وعلى سبيل المثال عندما تكون القيمة الدفترية لأحد الأصول الثابتة قد تم تخفيضها بمقدار أى خسارة طرأت على المنافع الاقتصادية فإن أى نفقات لاستعادة تلك المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من الأصل يمكن رسملتها بشرط أن لا تتجاوز القيمة الدفترية للأصل قيمته الاستردادية .

وتنطبق تلك الحالة أيضاً على الأصل الذى يعكس سعر شراءه التزام المنشأة بتحمل نفقات ضرورية لاعداد الأصل ليكون صالحاً للتشغيل - مثل شراء مبنى يحاتج الى تجديد ، وفى تلك الحالات تضاف النفقات اللاحقةالى القيمة الدفترية للأصل للدرجة التى يمكن استردادها من الاستخدام المستقبلى للأصل .

٥- قد تحتاج المكونات الرئيسية لبعض الأصول الى استبدال على فترات زمنية ، مثال ذلك تحتاج المكونات الداخلية للطائرة أو البواخره (كالمقاعد أو معدات المطبخ) الى الاستبدال عدة مرات خلال العمر الاقتصادى للطائرة أو الباخره نفسها .

ويتم معالجة تلك المكونات الرئيسية كأصول ثابتة منفصلة لأن عمرها الافتراضى يختلف عن العمر الافتراضى للأصل الأساسى وعلى ذلك اذا أستوفت تلك الأصول شروط الاعتراف المذكورة سابقاً فى المعيار ، فإن النفقات التى تحدث لأستبدال أو تجديد مكونات الأصل يمكن المحاسبة عنهاعند الاقتناء كأصول جديدة ويتم استبعاد قيمة الأصول المستبدلة أو المحددة من السجلات والدفاتر المحاسبية .

٥/١ تحديد قيمة الأصول الثابتة بعد القياس الأولى

١/٥/١ طرق تحديد الأصول بعد القياس الأولى

هناك طريقتان لتحديد قيمة الأصول بعد القياس الأولى هما الطريقة القياسية والطريقة البديلة المسموح بها على النحو التالى : -

أ - الطريقة القياسية

طبقاً لتلك الطريقة تتحدد القيمة الدفترية للأصل الثابت بعد القياس الأولى على أساس تكلفة الأصل مطروحاً منها مجمع الاهلاك .

ب- المعالجة البديلة المسموح بها

وطبقاً لتلك المعالجة تحدد القيمة الدفترية للأصل الثابت بعد القياس الأولى على أساس قيمة اعادة التقييم التى تعكس القيمة العاده للأصل فى تاريخ اعادة التقييم مطروحاً منها مجمع الاهلاك اللاحق لذلك التاريخ .

ويجب أن تتم عملية اعادة التقييم بانتظام كاف بحيث لا تختلف القيمة الدفترية اختلافاً جوهرياً عن القيمة العادلة للأصل فى تاريخ اعداد الميزانية .

٢/٥/١ أعادة التقييم

١- تتمثل القيمة العادلة للأراضى والمبانى عادة فى القيمة السوقية فى ظل استخدامها الحالى ، والتى تفترض استمرارية استخدام الأصل فى نفس النشاط أو نشاط مماثل ، ويتم تحديد تلك القيمة عن طريق التقدير الذى يتم عادة بمعرفة خبراء متخصيصين فى التقييم والتثمين .

٢- تتحدد القيمة العادلة لبنود الأصول الثابتة بالقيمة السوقية التى يحددها المثمنون • وعندما لا يكون هناك دليل على القيمة السوقية بسبب الطبيعة المتخصصة للأصل أو بسبب ندرة تداول مثل تلك الأصول الا كجزء من نشاط مستمر ، يتم تقييمها على أساس القيمة الاستبدالية بعد خصم مجمع الأهلاك .

٣- يتم تحديد القيمة العادلة للأصل الثابت بناءً على الاستخدام الحالى للأصل ، ومع هذا فإن الأصل المحتمل أستخدامه فى غرض أخر يتم تقييمه على

نفس الأسس التى تستخدم فى تقييم الأصول المستخدمة فى هذا الغرض الأخر .

وعلى سبيل المثال فإنه من غير المناسب أن يتم تقييم مبانى ومعدات المصنع على أساس استخدامها لأغراض المصنع فى الوقت الذى يتم فيه تقييم الموقع المنشأ عليه المصنع بالقيمة السوقية كموقع لأنشاء مركز تجارى .

٤- تعتمد مدى دورية عملية اعادة التقييم على التغيرات التى تطرأ على القيمة العادلة للأصول الثابتة .

وعندما تختلف القيمة العادلة للأصل موضوع التقييم أختلافاً جوهرياً عن قيمته الدفترية ، فإن اعادة التقييم تصبح ضرورية .

بصفة عامة تتعرض بعض الأصول الثابتة لتقلبات مبكرة فى القيمة العادلة لها ولذا يجب اعادة التقييم سنوياً ، وتعتبر عملية اعادة التقييم الدورية هذه غير ضرورية للأصول التى لا تتعرض لتقلبات كبيرة فى القيمة العادلة لها، ويكون من المناسب فى تلك الحالة اعادة التقييم مرة كل ثلاثة أو خمس سنوات .

٥- عند اعادة تقييم بند من بنود الأصول الثابتة يعالج مجمع اهلاكه فى تاريخ اعادة التقييم أما : -

أ - بإعادة حسابه بالنسبة والتناسب الى التغير الاجمالى فى القيمة الدفترية للأصل بحيث تكون القيمةالدفترية للأصل بعد اعادة التقييم تساوى مبلغ التقييم .

وتستخدم تلك الطريقة غالباً عند اعادة تقييم الأصل باستخدام جداول تكلفة الاستبدال بعد خصم الاهلاك .

ب - باستبعاده من اجمالى القيمة الدفترية للأصل وتعدل صافى القيمة الى قيمة اعادة التقييم للأصل ، ومن أمثلة ذلك استخدام تلك الطريقة للمبانىالتى يعاد تقيمها على أساس القيمة السوقية .

وتعتبر قيمة التسوية التى تنتج عن اعادة تحديد أو استبعاد مجمع الاهلاك جزء اً من الزيادة أو التخفيض فى القيمة الدفترية للأصل والتى سيتم التعامل معها على النحو التالى : -

أ - عندما تزيد صافى القيمة الدفترية للأصل نتيجة لأعادة تقييمه ، فإن قيمة الزيادة يجب اضافتها الى حقوق المساهمين تحت مسمى فائض اعادة التقييم .

-ومع ذلك يجب اثبات الزيادة فى اعادة التقييم كايراد فى حدود قيمة التخفيض لنفس الأصل الناتجةعن اعادة تقييمه فى فترات سابقة والتى سبق اثباتها كمصروف فى حينه.

ب- عندما تنخفض صافى القيمة الدفترية للأصل نتيجة لأعادة التقييم ، فإن ذلك الانخفاض يجب أن يثبت كمصروف ، ومع ذلك فإن الانخفاض الناتج عن اعادة التقييم يجب أن يخصم مباشرة من أى فائض اعادة تقييم سبق تكوينه ومتعلق بنفس الأصل وبحد أقصى قيمة الفائض فىهذا الحساب المتعلق بنفس الأصل .

٦- عندما يعاد تقييم أحد بنود الأصول الثابتة فيجب اعادة تقييم كل بنود مجموعة الأصول الثابتة التى ينتمى اليها ذلك البند .

٧- يجب اعادة تقييم كل بنود الأصول التى تكون مجموعة من الأصول الثابتة فى نفس الوقت ، حتى يمكن تجنب التقييم الاختيارى وما يترتب

عليه من أن تحتوى القوائم المالية على بنود متعددة تابعة لمجموعة واحدة مقومة بأسس مختلفة .

ويمكن اعادة تقييم مجموعة الأصول بالتتابع بشرط أن تنجز عملية اعادة التقييم خلال فترة زمنية قصيرة وان يتم تحديثها كلما لزم الأمر .

٨- يمكن أن يحول فائض اعادة التقييم الى حساب الأرباح المحتجزة عندما يتم تحقق ذلك الفائض ، ويتحقق اجمالى الفائض نتيجة للأستغناء عن أو التخلص من الأصل .

وقد يتحقق بعض من هذا الفائض نتيجة لاستخدام المنشأة لهذا الأصل ، وفى تلك الحالة فإن قيمة الفائض المحققة تساوى الفرق بين الاهلاك المحسوب على القيمة الدفترية للأصل بعد اعادة التقييم وبين الاهلاك المحسوب على التكلفة الأصلية لنفس الأصل .

علماً بأن التحويل من حساب فائض اعادة التقييم الى حساب الارباح المحتجزة لا يتم من خلال قائمة الدخل .

وفيما يلى أمثلة توضيحية للمعالجة المحاسبية لفائض أو عجز اعادة التقييم للأصول الثابتة .

<u>مثال (١)</u>

قامت شركة السلام الصناعية بتاريخ ١٩٩٤/١/١ بأقتناء مبنى بلغت تكلفته ١٠ مليون جنيه وتبلغ القيمة التخريدية المتوقعة له مبلغ ١ مليون جنيه فى نهاية عمره الافتراضى البالغ ٥٠ سنة ، وتستخدم الشركة طريقة القسط الثابت فى اهلاك المبنى .

فى نهاية عام ١٩٩٦ كانت الشركة قد أهلكت المبنى طبقاً لما يأتى : -

التكلفـــــــــــــــة	١٠٠٠٠٠٠٠
مجمع الاهلاك فى ١٩٩٦/١٢/٣١	
(١٠٠٠٠٠٠٠-١٠٠٠٠٠٠÷٥٠ سنة) × ٣ سنوات	٥٤٠٠٠٠
القيمة الدفترية فى ١٩٩٦/١٢/٣١	٩٤٦٠٠٠٠

وقد قامت الشركة فى بداية عام ١٩٩٧ باعادة تقييم المبنى ، حيث بلغت قيمته السوقية ١١٤٦٠٠٠٠ ج ، كما بلغت القيمة المعدلة للقيمة التخريدية ١٥٠٠٠٠٠جنيه ، هذا وقد بلغت الزيادة فى القيمة ٢٠٠٠٠٠٠ ج (١١٤٦٠٠٠٠ - ٩٤٦٠٠٠٠) تضاف مباشرة الى حقوق المساهمين بالقيد التالى : -

٢٠٠٠٠٠٠		من حـ / المبانى
	٢٠٠٠٠٠٠	الى حـ/ فائض اعادة تقييم المبانى

وقد تم استخدام طريقة تعديل القيمة الدفترية بدلاً من طريقة اعادة حساب مجمع الاهلاك بالنسبة والتناسب .

كما يتم استهلاك صافى القيمة الدفترية الجديدة بعد اعادة التقييم على باقى العمر الافتراضى للمبنى .

مثال (٢)

قامت شركة السلام الصناعية بتاريخ ١٩٩٤/١/١ باقتناء الات بلغت تكلفتها ١٠٠٠٠٠٠٠ ج ، ولا توجد قيمة تخريدية متوقعة للآلات ، ويبلغ العمر الافتراضى لتلك الآلات ١٠ سنوات ، وتستخدم الشركة طريقة القسط الثابت فى اهلاك تلك الآلات.

وفى نهاية عام ١٩٩٦ كانت الشركة قد أهلكت الآلات كما يأتى : -

التكلفـــــــــــة	١٠٠٠٠٠٠٠
مجمع الاهلاك فى ١٩٩٦/١٢/٣١	
(١٠٠٠٠٠٠٠÷ ١٠) × ٣ سنوات	٣٠٠٠٠٠٠
القيمة الدفترية فى ١٩٩٦/١٢/٣١	٧٠٠٠٠٠٠

وقد قامت الشركة فى بداية عام ١٩٩٧ باعادة تقييم الآلات باستخدام جداول تكلفة الاستبدال ، وقد أشارت تلك الجداول الى أن معدل تكلفة الاستبدال للآلات فى تاريخ الاقتناء كان ١١٠ فى حين أن معدل تكلفة الاستبدال للآلات فى تاريخ اعادة التقييم هو ١٢٥ .

وباستخدام طريقة اعادة حساب مجمع الاهلاك بالنسبة والتناسب يتم اعادة حساب كل من التكلفة ومجمع الاهلاك فى تاريخ اعادة التقييم بواسطة التغير الذى حدث فى معدلات تكلفة الاستبدال (١٢٥-١١٠) .

التكلفة بعد اعادة التقييم

١٠٠٠٠٠٠٠+(١٠٠٠٠٠٠٠×١٥٪) = ١١٥٠٠٠٠٠ج

مجمع الاهلاك بعد اعادة الاحتساب

١١٥٠٠٠٠٠÷ ١٠×٣ = ٣٤٥٠٠٠٠ ج

صافى القيمة الدفترية بعد اعادة التقييم	= ٨٠٥٠٠٠٠ ج
القيمة الدفترية قبل التقييم	= ٧٠٠٠٠٠٠ ج
فائض اعادة التقييم	= ١٠٥٠٠٠٠ ج

ويرحل فائض اعادة التقييم الى حقوق المساهمين مباشرة بالقيد التالى : -

من حـ / الالات والمعدات		١٥٠٠٠٠٠
الى مذكورين		
حـ / مجمع اهلاك الالات	٤٥٠٠٠٠	
حـ / فائض اعادة التقييم	١٠٥٠٠٠٠	

٦/١ الاهلاك

يهتم هذا الجزء بدراسه طبيعه واهميه الاهلاك وطرق حسابه والاعتراف به وأثباته بالاضافه الى دراسة المعالجه المحاسبيه عند اعادة النظر فى طرق الاهلاك والعمر الافتراضى للاصول الثابته ،

١/٦/١ طبيعة وأهمية الأهلاك

عرف المعيار المحاسبى المصرى رقم(١٠)الاهلاك **Depreciation** بأنه عبارة عن [١]: -

التحميل المنظم للقيمة للأهلاك من الأصل على فترات العمر الافتراضى له .

وتعرف القيمة القابلة للأهلاك **Depreciable amount** بانها تكلفة الأصل أو أى قيمة أخرى بديلة للأصل فى القوائم المالية ناقصاً القيمة التخريدية له .

ويقصد بالقيمة التخريدية للأصل **Residual Value** بأنها عبارة عن صافى القيمة المتوقع الحصول عليها فى نهاية العمر الافتراضى للأصل بعد خصم تكاليف التخلص منه .

وأخيراً يعرف العمر الافتراضى للأصل **Useful Life** بأنه إما أن يكون : -

أ - الفترة التى تتوقع المنشأة أن تنتفع خلالها بالاصل .

---

[١] أستخدم المعيار المحاسبى المصرى مصطلح الاهلاك بدلاً من الاستهلاك اللفظ شائع الاستخدام فى الحياة العملية ، وقد ورد تعبير الاهلاك أيضاً فى النظام المحاسبى الموحد بهدف تجنب الخلط بين استهلاك الأصول ، واستهلاك السلع والخدمات النهائية ، من جهه أخرى يتعين التفرقة بين مصطلح الاهلاك Deprecialtion المستخدم فى توزيع تكلفة المبانى ، السيارات ، الاثاث وغيرها من الأصول الثابتة المادية على الفترات المختلفة التى استفادت من خدماتها ، وبين اصطلاح الاستهلاك Amortization الذى يرتبط بتوزيع نفقات حقوق الطبع ، براءات الاختراع ، العلامات التجارية ، شهرة المحل وغيرها من الأصول غير الملموسة على فترات الاستفادة من تلك النفقات .

ب- عدد وحدات الانتاج أو عدد وحدات مناسبة أخرى تتوقع المنشأة الحصول عليها من ذلك الأصل .

وفيما يلى الخصائص المرتبطة بطبيعة وأهمية الاهلاك : -

١- حيث أن الأصول الثابتة تشكل جزء هام من قيمة الأصول لعديد من المنشآت ، لذلك يكون للأهلاك أثر هام فى تحديد وعرض المركز المالى ونتائج الأعمال لتلك المنشأة ، ولا شك أن الاهلاك يعتبر عنصراً هاماً من عناصر تكلفة النشاط ، ويتعين تضمينه واحتسابه لعديد من الأسباب التى لعل ابرزها :

(أ) أظهار رقم تكلفة منتجات المنشأة سواء أكانت سلعا أو خدمات على نحوسليم مما يخدم فى اغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات .

(ب) التحديد العادل والصادق لنتيجة أعمال الشركة عن الفترة وذلك تطبيقاًلأساس مقابلة التكاليف بالايرادات .

(ج) اظهار الأصول الثابتة بقيمتها الدفترية العادلة الأمر الذى يتحقق معه التقويم السليم لتلك الأصول والعرض العادل للمركز المالى للشركة .

(د) يترتب على احتساب الاهلاك أحتجاز ما يقابله صورة جمع مخصصات الاهلاك - والذى يعد مصدر من مصادر التمويل الداخلى الذى يمكن استخدامه فى توفير جزء من الأموال اللازمة لاستبدال أصول ثابتة جديدة بدلأمن تلك الأصول الثابتة المستهلكة وقت الحاجة .

٢- يجب أن تحمل قيمة الأصول الثابتة القابلة للأهلاك بطريقة منتظمة على العمر الافتراضى لتلك الأصول ، ويجب أن تعكس طريقة الاهلاك هذا الأسلوب الذى يتم به استفادة الشركة من المنافع الاقتصادية لتلك الأصول .

وعند الاستفادة من المنافع الاقتصادية للأصول تخفض القيمة الدفترية لها لتعكس تلك الاستفادة ، ويتم هذا عادة عن طريق تحميل الاهلاك كمصروف ، ويحسب مصروف الاهلاك للأصل حتى لو كانت قيمة ذلك الأصل تزيد عن قيمته الدفترية .(١)

٣- تستهلك المنشأة الفوائد الاقتصادية للأصول الثابتة عن طريق أستخدامها للأصل ، ولكن توجد هناك عوامل أخرى تؤدى الى أنقاص المنافع الاقتصادية المتوقعة حتى ولو لم يستخدم الأصل ، وتتمثل تلك العوامل التى يجب أن تؤخذ فى الحسبان عند تحديد العمر الافتراضى للأصل فيما يأتى : -

أ- الاستخدام المتوقع للأصل من قبل المنشأة ويتم تقديره فى ضوء الطاقة أو المخرجات المتوقعة من ذلك الأصل .

ب- التآكل المادى المتوقع الذى يعتمد على عوامل التشغيل مثل عدد الورديات التى يستخدم فيها الأصل وبرامج المنشأة للأصلاح والصيانة فى حالة عدم استخدامه فى الأنتاج .

ج- التقادم الفنى Technical Obsolescence الناتج عن تغير أو تقدم فى الانتاج أو تغير فى الطلب على المنتج أو الخدمة الناتجة عن استخدام الأصل .

د- القيود القانونية أو ما فى حكمها المفروضة على استخدام الأصل ، مثل تاريخ انتهاء استخدام الأصول المستأجرة .

٤- تحسب قيمة الاهلاك للأصل بعد خصم القيمة التخريدية له ، وفى الحياة العملية غالباً ما تكون القيمة التخريدية للأصل غير ذات قيمة ، ومن ثم لا تؤثر على حساب قيمة الاهلاك .

٥- هناك عدة طرق للأهلاك يمكن استخدامها لتحميل قيمة الاهلاك بطريقة منتظمة على العمر الافتراضى للأصل لعل ابرزها طريقة القسط الثابت ، طريقة القسط المتناقص ، طريقة مجموعة الوحدات .

ويعتمد أختيار طريقة الاهلاك على الأسلوب المتوقع للحصول على المنافع الاقتصادية ، ويتعين تطبيقها من فترة الى أخرى بثبات ، مالم يكن هناك تغيير متوقع فى أسلوب الحصول على تلك المنافع الاقتصادية من الأصل .

٦- يجب اعادة النظر فى طرق الاهلاك المستخدمة بالنسبة للأصول الثابتة من فترة الى أخرى ، وفى حالة وجود تغيير جوهرى فى أسلوب الحصول على المنافع الاقتصادية من تلك الأصول ، يجب تغيير طرق الاهلاك لتعكس تلك الأمور ، وتعالج التغييرات فى طرق الاهلاك باعتبارها تغييراً فى التقديرات المحاسبية وليس فى السياسات المحاسبية ،ومن ثم يتطلب الأمر تعديل الاهلاك عن الفترة التى حدث فيها تغيير طريقة الاهلاك والفترات المستقبلية دون المساس بالاهلاك المرتبط بالسنوات السابقة .[1]

إذا نتج عن شراء الأصل التزام المنشأة بتكاليف عملية فك الأصل أو إعادة الحالة الى ما كان عليه عند انتهاء العمر الانتاجى للأصل فيتم معالجة هذه التكاليف على أنه مصروفات تحمل على مدار عمر الأصل من خلال : -

---

(1) عمليا يغفل المحاسبون معالجة الاصول التى تم خلالها اهلاك قيمتها الدفتريه ، حيث يتم الاكتفاء بذكر قيمة رمزيه للاصل بالميزانيه ولاتحمل قائمة الدخل بأى اهلاك ، وهو ما يتعارض مع المنطق والعداله ، حيث توجد اصول قابله للاهلاك مستخدمه فى الانتاج اى ان هناك طاقه اقتصاديه مستغله وهناك تكلفه تتحملها المنشاه ويتعين اظهار مبلغها فى قائمة الدخل ، من هنا فان اهلاك القيمه الدفتريه للاصل بالكامل يوحى بوجود احتياطى سرى يتعين اظهاره . وقد ورد بالنظام المحاسبى الموحد المصرى ان يستمر حساب قسط اهلاك الاصل المهلك بالكامل دفتريا طوال فترة الاستخدام فى الانتاج بنسبة ٥٠٪ من قيمة القسط الاصلى ، واضافة تلك القيمه سنويا الى احتياطى ارتفاع اسعار الاصول .

أ – خصم التكلفة المقدرة عند تحديد القيمة التخريدية للأصل وبالتالى زيادة مصروفات الاهلاك السنوى وتثبت أى قيمة سلبية لصافى القيمة الدفترية كالتزام .

ب– تحميل التكلفة كمصروفات مستقله بطريقة منتظمة على مدار عمر الأصل الافتراضى بحيث يتم إظهار الالتزام بهذه التكاليف بالكامل فى نهاية العمر الافتراضى للأصل .

٧ – تطبيقاً للمعيار المحاسبى رقم (١) بعنوان الافصاح عن السياسات المحاسبية يتعين أن تتضمن الايضاحات المتممة للقوائم المالية أسس التقييم التى استخدمت لتحديد القيم التى تظهر بها الأصول القابلة للأهلاك ، كما يجب أن يتم الافصاح عن ما يلى لكل بند رئيسى من بنود تلك الأصول : – (أ) طرق الاهلاك التى تستخدم ، (ب) الحياة المفيدة أو معدلات الاهلاك المستخدمة ن (ج) اجمالى مخصص الاهلاك للفترة المحاسبية ، (د) القيمة الاجمالية للأصول القابلة للأهلاك ومجمع مخصصات الاهلاك المتعلقة بها .

٢/٦/١ طرق حساب الاهلاك

يمثل الاهلاك توزيع القيمة القابلة للأهلاك (وهى قيمة الأصل المدرج بالقوائم مطروحاً منها القيمة التخريدية المقدرة فى نهاية عمر الأصل) بطريقة منتظمة على طول الحياة المفيدة المقدرة للأصل .

وهناك عدة طرق لحساب الاهلاك بعضها يلجأ الى توزيع الاهلاك توزيعاً زمنياً بحتاً ، والبعض الخر يربط بين الاهلاك وبين الانتاجية ، والبعض الثالث يحاول الأخذ بالنقص الفعلى فى القيمة القابلة للأهلاك .

وتوجد أعتبارات عديدة تؤثر على استخدام طريقة اهلاك معينة لبعض الأصول دون اتباع طريقة أخرى ، ولعل أبرز تلك الظروف طبيعة الأصل ذاته ، أو الظروف التى يعمل خلالها الأصل ، والتشريعات القائمة التى تلتزم باتباع طريقة معينة دون أخرى .

عموماً أى طريقة يتم أختيارها يتعين الثبات فى استخدامها دون أى أعتبار لمستوى ربحية الشركة أو النواحى الضريبية ، حتى تتوافر أمكانية المقارنة لنتائج أعمال الشركة من فترة الى أخرى .

ومن أهم طرق الاهلاك ما يلى : -

١- طريقة القسط الثابت   ٢- طريقة القسط المتناقص .

٣- طريقة مجموع الوحدات .

وفيما يلى مناقشة لطبيعة وخصائص كل طريقة وكيفية أستخدامها .

١ - طريقة القسط الثابت Straigh - Line method

وتعرف تلك الطريقة بأنها تمثل تحميل قيمة ثابتة على الفترات الزمنيه خلال العمر الافتراضى للأصل .

ففى ظل تلك الطريقة يتم احتساب الأهلاك على أساس زمنى بدلاً من تقدير انتاجية الأصل ، وتتميز تلك الطريقة بسهولة اجراءاتها العملية ، وكذلك ملائمتها فى حساب الاهلاك عندما يتعرض الأصل لتقادم تدريجى ومستمر خلال فترة عمره الانتاجى مما يؤدى الى تناقص المنفعة الاقتصادية بمعدل ثابت خلال تلك السنوات .

الا أن هناك انتقادات توجه الى استخدام تلك الطريقة ، منها عدم واقعية ثبات المنفعة الاقتصادية للأصل من فترة لأخرى ، وثبات نفقات صيانة الأصل خلال سنوات استخدامه ، فتلك الطريقة تتجاهل تماماً عامل الانتاجية أو درجة كثافة

استخدام الأصول من فترة الى أخرى ، ومن ثم تختلف درجة الاستفادة من خدمات الأصل الا أن مبلغ الاهلاك يكون واحد فى كل الفترات .

ويتم حساب الاهلاك طبقاً لتلك الطريقة وفقاً للمثال التالى : -

إذا كانت تكلفة أقتناء أحد الأصول بلغ ١٢٠٠٠٠ج وعمره الافتراضى ١٠ سنوات ، وقيمته التخريدية ١٠٠٠٠ج فى نهاية العمر الافتراضى ، من ثم يتم حساب اهلاك الأصل السنوى وفقاً لطريقة القسط الثابت كالأتى:-

الاهلاك السنوى = تكلفة الأصل – القيمة التخريدية ÷ العمر الافتراضى لذلك الأصل

١١٠٠٠ = ١٢٠٠٠٠ج – ١٠٠٠٠ ج ÷ ١٠ سنوات .

ب- طريقة القسط المتناقص Decreasing Charges method

وتلك الطريقة تشير الى تحميل مبالغ متناقصة على فترات العمر الافتراضى للأصل .

فتلك الطريقة تؤدى الى تناقص الاهلاك سنة بعد أخرى خلال فترة استخدام استخدام الاصل الثابت ، وعلى ذلك يكون مقدار الاهلاك فى السنوات الاولى لعمر الأصل أعلى منه فىالسنوات الاخيرة .

ولعل المبرر المنطقى لتلك الطريقة هو أن انتاجية الأصل تكون أعلى خلال السنوات الأولى من عمره عنها فى السنوات الاخيرة ، ولذا يفقد الأصل جزءاً كبيراً من خدماته المحتملة خلال السنوات الاولى ، وذلك يجب أن تحمل السنوات المبكرة أهلاكا أكثر من الذى يجب تحميله للسنوات الأخيرة .

بالاضافة الى ذلك يكون مقدار الصيانة والاصلاحات أعلى خلال السنوات الأخيرة من عمر الأصل بينما يتناقص الاهلاك وهذا يؤدى الى ثبات تكلفة تشغيل الأصول (الاهلاك + مصروفات الصيانة والاصلاح) نسبياً خلال عمره الانتاجى.

وتوجه الى طريقة القسط المتناقص عدة انتقادات لعل ابرزها أن حساب الاهلاك وفقاً لها تتطلب عمليات حسابية معقدة وذلك فى أحوال أضافة أو استبعاد اجزاء من الأصول كما أنه توجد طبقاً لتلك الطريقة قيمة لم تستهلك بعد فى نهاية العمر الافتراضى للأصل .

ولتوضيح طريقة حساب الأهلاك وفقا لذلك - يتم استخدام المثال الايضاحى التالى: -

إذا كانت تكلفة الأصل الثابت ١٢٠٠٠٠ ج ، ومعدل اهلاكه السنوى ٢٠ ٪ ، وقيمته التخريدية ٤٠٠٠٠ ج فى نهاية عمره الافتراضى .

يتم حساب قيمة الاهلاك السنوىعلى اساس القسط المتناقص على النحو التالى:

البيان	المبلغ
التكلفة عند الاقتناء	١٢٠٠٠٠ج
اهلاك السنة الأولى (٢٠ ٪)	٢٤٠٠٠ (*)
القيمة الدفترية	٩٦٠٠٠ (**)
اهلاك السنة الثانية (٢٠ ٪)	١٩٢٠٠
القيمة الدفترية	٧٦٨٠٠
اهلاك السنة الثالثة (٢٠ ٪)	١٥٣٦٠
القيمة الدفترية	٦١٤٤٠
اهلاك السنة الرابعة (٢٠ ٪)	١٢٢٨٨
القيمة الدفترية	٤٩١٥٢
اهلاك السنة الخامسة (٢٠ ٪)	٩١٥٢ **
القيمة الدفترية	٤٠٠٠٠

(*) يلاحظ أنه طبقاً لطريقة القسط المتناقص يتم حساب الاهلاك السنوى على أساس القيمة الدفترية للسنة السابقة وليس على أساس التكلفة ، ولا يؤخذ فى الاعتبار القيمة التخريدية .

(**) يلاحظ أن القيمة الدفترية للأصل فى نهاية عمره لا يجب أن تقل القيمة التخريدية للأصل ، وبالتالى فإن اهلاك العام الخامس لا يمثل ٢٠٪ من القيمة الدفترية فى نهاية العام الرابع وانما يمثل المبلغ الواجب خصمه فقط حتى تتساوى القيمة الدفترية مع القيمة التخريدية للأصل .

جـ - طريقة مجموع الوحدات

وينتج عنها تحميل قيم تعتمد على الاستخدام المتوقع للأصل أو على عدد الوحدات المنتجة ، وقد يشار الى تلك الطريقة بمصطلح طريقة الانتاج Activity Mcthod .

وتفترض تلك الطريقة أن قيمة الاهلاك تعتمد على الطاقة الانتاجية للأصل بدلاً من مضى الفترة الزمنية ، وعلى ذلك يتم قياس العمر الانتاجى للأصل على اساس عدد وحدات الانتاج أو عدد ساعات التشغيل .

وقد يصعب قياس وحدات الانتاج لعدم تجانسها ، ولذلك يتم اللجوء الى استخدام عدد ساعات تشغيل الاصل ، علماً بأن المقياس الأول أفضل لكمية الخدمات التى تم الحصول عليها من استخدام الأصل .

وينتقد أستخدام تلك الطريقة ، حيث قد لا يكون من الملائم استخدامها عندما يغلب العامل الزمنى وليس الانتاجى على اهلاك الأصل ، كما هو الحال بالنسبة للمبانى ،حيث إنها تتعرض للتأكل بمضى الزمن بغض النظر عن استخدامها ، وكذلك عندما تمر المنشأة بمرحلة نمو توسعية بغض النظر عن امكانية البناء الانتاجية ، بالاضافة لذلك هناك مشكلة أخرى تحيط بأستخدام طريقة أساس الانتاج هى عدم المقدرة على عمل تنبوءات صحيحة بأنتاجية الأصل نظراً لأختلاف ظروف تشغيله مما يؤثر على دقة التقديرات .

وفيما يلى مثالاً أيضاحياً على أستخدام تلك الطريقة : -

إذا كانت تكلفة الآلة مبلغ ١٢٠٠٠٠ج ، ومن المتوقع أن يكون اجمالى انتاجها خلال عمرها الافتراضى ١٠٠٠٠٠ قطعة أنتاج ، وتبلغ القيمة التخريدية لها ٣٠٠٠٠ج فى نهاية عمرها الافتراضى،وتم انتاج ٢٠٠٠٠ قطعة خلال العام،فإن مبلغ الاهلاك عن العام ما يلى :-

= التكلفـــــة – القيمة التخريدية × عدد الوحدات ÷ اجمالى الانتاج المتوقع

= (١٢٠٠٠٠–٣٠٠٠٠) × ٢٠٠٠٠ ÷ ١٠٠٠٠٠=١٨٠٠٠ ج .

د – طريقة اعادة التقدير

هى طريقة تستخدم لحساب الاهلاك على أساس مقدار الانخفاض الفعلى فى قيمة الأصول خلال المدة المراد خلالها حساب الاهلاك ، ويتم حساب الاهلاك بتحديد الفرق بين الرصيد الدفترى للأصل والقيمة الفعلية لذات الأصل فى نهاية العام (على أساس التقدير الفنى لتلك القيمة وفى نهاية العام) .

تتميز تلك الطريقة بأنها ملائمة للتطبيق على الأصول التى تتحكم فى تحديد عمرها عوامل لا يمكن التنبؤ بها (والتحكم فيها) ومثال ذلك الأصول الحيوانية الاغراض انتاج الألبان أو الأصول التى تعمل فى ظروف انتاج غير متجانسة أو متغيرة مثال ذلك معدات والات أنشطة المقاولات ورصف الطرق .

كذلك تتميز تلك الطريقة بأنها تؤدى الى اجراء تقدير لقيمة الأصل الثابت وفقاً للحالة التى هى عليه وقت اعادة تقديره .

آلا أن تلك الطريقة تنتقد بسبب أنها تعتمد على التقدير الشخصى والذاتى والتى قد تكون غير موضوعيه ويحيطهـا التحيز ، بالاضافه الى ان النقص فى قيمة الاصول قد يكون مرجعة عوامل أخرى بخلاف الاهلاك مثل التلف أو الضياع والذى يتعين استبعاد أثرها حتى يتم التوصل الى رقم عادل وسليم للأهلاك ، كذلك قد لاتعبر تلك الطريقة على القيمة الحقيقية للاهلاك نتيجة للأخطاء التى قد تلحق بتقدير قيمة الأصل الثابت فى نهاية الفترة المالية .

٣/٦/١ الأعتراف بأهلاك الأصول الثابتة و أثباته :

حتى يتم أثبات أهلاك الاصول الثابته يتعين ان يتم الاعتراف بقسط الاهلاك الدورى واثباته ثم تحميل الفتره المحاسبيه بقسط الاهلاك الملائم ،

١- الاعتراف (اثبات) قسط الاهلاك الدورى ،

بصفه عامه ، توجد طريقتان للاثبات المحاسبى لقسط أهلاك الأصول الثابته يمكن تناولهما على النحو التالى :-

أ- أقفال قسط الاهلاك فى حساب الاصل الثابت ،

حيث بموجب تلك الطريقه يتم اثبات قسط الاهلاك فى الدفاتر بموجب القيد التالى :-

xx		من حـ/ اهلاك الاصل الثابت
	xx	الى حـ / الاصل الثابت

ب- أقفال قسط الاهلاك فى مخصص اهلاك الاصول الثابته :-

بموجب تلك الطريقه يتم تكوين مخصص اهلاك بقيمة القسط السنوى للاهلاك عن كل فتره محاسبيه ، وهكذا يتزايد حساب ذلك المجمع بقيمةاقساط الاهلاك المتراكمه ، ويتم ذلك بموجب القيد التالى :-

xx		من حـ/ اهلاك الاصل الثابت
	xx	الى حـ/ مخصص اهلاك الاصل الثابت

ورغما عن أن الطريقه الاولى تظهر أثر الاهلاك على الاصل الثابت مباشرة وأول بأول مما يجعل القارىء يتابع النقص التدريجى الذى يطرأ على قيمتة من فتره الى اخرى ، الا انها تعتبر طريقه منتقده لعديد من الاسباب التى لعل ابرزها ما يلى :-

أ- انها لاتمكن من التعرف على التكلفه الاصل التدريجيه لكل اصل ٠

ب- تظهر قائمة المركز المالى اجمالى مجمع مخصص اهلاك الاصول الثابته عن الفترات الزمنيه السابقه ٠

جـ- انها لاتمكن من متابعة التغيرات التى تطرأ على قيمة الاصول الثابتـه سواء بالاضافه او الاستبعاد من فتره زمنيه لاخرى ٠

ولاشك انه يتعين استخدام الطريقه الثانيه حيث انها تمكن القراء سواء **المستخدمين او المعدين او مراقبى الحسابات مما يأتى :-**

أ- متابعة القيمه الاصليه للاصول من فتره لاخرى ، والتعرف على التغيرات التى تطرأ على كل أصل منها (حيث أن تلك الطريقه تبقى على رصيد حساب الاصل الثابت دون تغيير الا بقيمه التغيرات بالشراء او البيع) عن طريقه مقارنه ارقام السنه الحاله بارقام السنوات السابقه ٠

ب- تمكن من التعرف على اجمالى قيمة أقساط الاهلاك التى استنفذت من الاصل عن الفترات المحاسبيه السابقه وكذلك تتيح تحديد القيمه الدفتريه الصافيه لاى أصل من الاصول الثابته خلال ذات الفترات ٠

جـ- تمكن من أجراء الاختبارات اللازمه للتعرف على مدى ثبات معدلات الاهلاك من فتره لاخرى بسهوله ويسر ، حيث ان مقارنة مجمع الاهلاك فيما بين فترتين متتاليتين من شأنه ابراز مقدار الاهلاكات لسنويه على الاصل ٠

د- أن اظهار مجمع مخصصات الاهلاك يتمشى مع الطبيعه الاحتماليه للاهلاك (وهى تعتبر نفقه احتماليه غير مؤكده المقدار) ، ومن ثم يتم التغلب على عيوب الطريقه الاولى واهمها تخفيض قيمة الاصول بمبالغ غير دقيقه او جازمه ٠

٢- التحميل المحاسبى لقسط اهلاك الاصول الثابته :-

يعتبر قسط الاهلاك مصروف دورى واجب التحميل فى حساب التشغيل (بالنسبه للاهلاك الصناعى او لاهلاك الطائرات والبواخر والنقل السياحى ومكوناتهم) او حساب الارباح والخسائر (بالنسبه لاهلاك الاصول الثابته لمقر الاداره او الاهلاكات العامه) ٠

ويتم تحميل كل من الاهلاك الصناعى او الادارى على النحو التالى:

××		من حـ/ التشغيل
	××	الى حـ/ اهلاك المعدات والالات (على سبيل المثال)
××		من حـ/ الارباح والخسائر
	××	الى حـ/ اهلاك الأثاث ومعدات المكاتب

٤/٦/١ العمر الافتراضى للاصل وأعادة النظر فيه

يمثل العمر الافتراضى للاصل ما يلى :-

أ- الفتره التى تتوقع المنشأه ان تنتفع خلالها بالاصل ٠

اوب-عدد وحدات الانتاج او عدد وحدات مناسبه أخرى تتوقع المنشأه الحصول عليها من خلال الاصل ٠

يعتمد تحديد العمر الافتراضى لاى من بنود الاصول الثابته على حجم الاستخدام المتوقع له من قبل المنشأه ، والذى ربما يختلف عن العمر الافتراضى لاصول أخرى مماثله يتم استخدامها لاغراض اخرى وحجم استخدام مختلف سواء كان ذلك لدى نفس المنشأه أو بواسطة منشآت اخرى ٠

فعلى سبيل المثال فأن العمر الافتراضى لعباره بحريه معنيه تختلف فى شركه ملاحه عنه فى شركة ملاحه اخرى وذلك باختلاف عدد الرحلات ومسافاتها وطبيعتها ٠

وعمليا عاده ماتستخدم اى منشأه التقدير الشخصى المبنى على الخبره فى تحديد ذلك العمر الافتراضى ٠

فى ضوء ذلك عند تحديد العمر الافتراضى للاصل الثابت يجب ان يؤخذ فى الاعتبار ما يلى :-

١- الاستخدام المتوقع للاصل والذى يقدر عاده فى ضوء الطاقه او الانتاج المتوقع من الاصل ٠

٢- التآكل المادى المتوقع الذى ينتج عن عوامل التشغيل ، مثال ذلك عدد الورديات التى يستخدم فيها الاصل وبرامج المنشأه المتعلقه بالاصلاح والصيانه فى حالة عدم استخدامه فى الانتاج ٠

٣- التقادم او القيود القانونيه او ما فى حكمها المفروضه على استخدام الاصل ، مثل تاريخ انتهاء الاصول المستأجره او منع استخدام الاصل بعد عدد معين من السنوات ٠

هذا ويجب ان يؤخذ فى الاعتبار ان العمر الافتراضى للاصول الثابته المقتناه بنظام عقود التأجير التمويلى لايجب ان يزيد عن عمر عقد التأجير المشار اليه ، طالما لا توجد درجه معتدله من أن المنشأه المستأجره للاصل تمتلك الاصل فى نهايه فتره التأجير التمويلى ٠

كما يتعين الافصاح عن الاعمار الافتراضيه او معدلات الاهلاك المستخدمه بشأن الاصول الثابته بالايضاحات المتممه للقوائم الماليه ٠

وكمثال ايضاحى على ذلك ما يلى :-

فيما يلى فترات اهلاك الأصول المحدده على اساس الاعمار الافتراضيه المقدره :-

المبانى : ٥٠ سنه الالات والمعدات : ١٠ سنوات

وسائل النقل والانتقال : ٥ سنوات أثاث ومعدات مكاتب : ١٥ سنه

ويجب أعادة النظر فى العمر الافتراضى فى ظل المواقف التاليه :-

أ- يجب اعادة النظر فى العمر الافتراضى لكل أصل من الاصول الثابته بصفه دوريه ٠ وفى حالة التغيير الجوهرى للتوقعات عن التقديرات السابقه فيجب تعديل الاهلاك عن هذه الفتره والفترات المستقبليه ٠

ب- قد يتضح خلال عمر الاصل أن تقدير العمر الافتراضى أصبح غير مناسب كمثال قد يمتد العمر الافتراضى نتيجة لنفقات لاحقه لتحسين حاله الاصل عما كانت عليه وقت التقييم الاصلى لمستوى أداء هذا الاصل ٠

وعلى العكس فقد يؤدى التقدم التكنولوجى أو تغير الطلب فى السوق تجاه منتجات الاصل الى تخفيض العمر الافتراضى للأصل ، لذلك ففى مثل هذه الحالات فان العمر الافتراضى ، وبالتالى الاهلاك يتم تعديله للفتره الحاليه والفترات المستقبليه ٠

جـ- من الممكن أن تؤثر سياسة الاصلاح والصيانه للمنشأه كذلك على العمر الافتراضى للأصل الثابت فنتيجة لهذه السياسات يمكن أن يمتد العمر الافتراضى أو تزيد القيمه التخريديه له ٠ وعلى كل فان اتباع مثل هذه السياسه لاينفى الحاجه الى تحديد قيمة للاهلاك ٠

وكما سبق القول فانه عندما تختلف التوقعات المستقبليه لاستخدام الاصل الثابت بصوره جوهريه عن التقديرات التى سبق تحديدها ، يتعين تغيير العمر الافتراضى لذلك الاصل ، ويتم معالجه ذلك محاسبيا بأعتباره تغيير فى

التقديرات المحاسبيه ، ومن ثم يتم تعديل الاهلاك المتعلقه بالفترات التى حدث فيها ذلك التغيير والفترات المسقبليه دون اجراء اى تعديل على الاهلاكات السابق تحميلها خلال السنوات السابقه ٠

وفيما يلى مثال توضيحى لمعالجه التغيير فى العمر الافتراضى للاصول الثابته :-

- قامت شركة السلام الصناعيه بتاريخ ١٩٩٠/١/١ بأقتناء الات تكلفتها ١٢٠٠٠٠ جنيه ، وقد قدر العمر الافتراضى لتلك الالات بـ ١٠ سنوات ، وتستخدم الشركة طريقه القسط الثابت فى اهلاك تلك الالات ، علما بان تلك الالات ليس لها قيمه تخريديه فى نهايه العمر الافتراضى لها ٠

عام ١٩٩٠	تكلفه الالات	١٢٠٠٠٠
عام ١٩٩٠		
	الاهلاك ١٢٠٠٠٠÷١٠ سنوات	١٢٠٠٠
	القيمه الدفتريه فى ٩٠/١٢/٣١	١٠٨٠٠٠
عام ١٩٩١		
	الاهلاك	١٢٠٠٠
	القيمه الدفتريه فى ٩١/١٢/٣١	٩٦٠٠٠
عام ١٩٩٢		
	الاهلاك	١٢٠٠٠
	القيمه الدفتريه فى ٩٢/١٢/٣١	٨٤٠٠٠
عام ١٩٩٣		
	الاهلاك	١٢٠٠٠
	القيمه الدفتريه فى ٩٣/١٢/٣١	٧٢٠٠٠

عام ١٩٩٤

الاهلاك	١٢٠٠٠
القيمه الدفتريه فى ٩٤/١٢/٣١	٦٠٠٠٠

عام ١٩٩٥

الاهلاك	١٢٠٠٠
القيمه الدفتريه للالات فى ٩٥/١٢/٣١	٤٨٠٠٠

وخلال عام ١٩٩٦ ونتيجه تغيير العوامل التكنولوجيه ، فأن المتوقع ان الالات ستصل الى نهايه عمرها الافتراضى بنهايه عام ١٩٩٧ وليس نهايه عام ١٩٩٩ ، كما كان مقدرا من قبل ٠

القيمه الدفتريه فى ٩٥/١٢/٣١	٤٨٠٠٠

عام ١٩٩٦

الاهلاك ٤٨٠٠٠ ÷ ٢ =	٢٤٠٠٠
القيمه الدفتريه فى ٩٥/١٢/٣١مقسومه على باقى العمر الافتراضى الجديد للاصل (سنتان)	ــــــــ
القيمه الدفتريه فى ٩٦/١٢/٣١	٢٤٠٠٠

عام ١٩٩٧

اهلاك	٢٤٠٠٠
القيمه التخريديه للاصل	٠٠٠٠

٥/٦/١ اعاده النظر فى طرق الاهلاك

يجب اعاده النظر فى طرق الاهلاك المطبقة على الاصول الثابته دوريا • وفى حاله وجود تغيير جوهرى فى اسلوب الحصول على المنافع الاقتصاديه من تلك الاصول ، يجب ان يتم تغيير طرق الاهلاك لتعكس ذلك التغيير ، فأذا كان هذا التغيير فى طرق الاهلاك ضرورى - فيتم المحاسبه عن ذلك التغيير كتغيير فى التقدير المحاسبى ، ويجب تعديل الاهلاك عن تلك الفتره وعن الفترات المستقبليه •

وفيما يلى مثال توضيحى لمعالجه التغييرات فى طرق حساب اهلاك الاصول الثابته :

مثال :-

قامت شركة السلام الصناعيه بتاريخ ١٩٩٠/١/١ بأقتناء الات بلغت تكلفتها ١٢٠٠٠٠ جنيه ، وقد قدر العمر الافتراضى لتلك الالات بـ ٨ سنوات وتستخدم الشركة طريقه القسط الثابت فى اهلاك تلك الالات ، علما بعدم وجود قيمه تخريديه لتلك الالات فى نهايه عمرها الافتراضى •

عام ١٩٩٠	تكلفه الالات	١٢٠٠٠٠
	الاهلاك ١٢٠٠٠٠ ÷ ٨ سنوات	١٥٠٠٠
	القيمه الدفتريه فى ٩٠/١٢/٣١	١٠٥٠٠٠
عام ١٩٩١		
	الاهلاك ١٢٠٠٠٠ ÷ ٨ سنوات	١٥٠٠٠
	القيمه الدفتريه فى ٩١/١٢/٣١	٩٠٠٠٠

اهلاك عام ١٩٩٢		١٥٠٠٠
	القيمه الدفتريه فى ٩٢/١٢/٣١	٧٥٠٠٠
اهلاك عام ١٩٩٣		١٥٠٠٠
	القيمه الدفتريه فى ٩٣/١٢/٣١	٦٠٠٠٠
اهلاك عام ١٩٩٤		١٥٠٠٠
	القيمه الدفتريه فى ٩٤/١٢/٣١	٤٥٠٠٠
اهلاك عام ١٩٩٥		١٥٠٠٠
	القيمه الدفتريه فى ٩٥/١٢/٣١	٣٠٠٠٠

وخلال عام ١٩٩٦ قررت ادارة الشركة استخدام الالات باسلوب مختلف ونتيجه لذلك فمن المتوقع زياده عمرها الافتراضى ، كما قررت تغيير طريقه الاهلاك الى طريقه القسط المتناقص باستخدام معدل اهلاك ٥٠ ٪

القيمه الدفتريه للالات فى ٩٥/١٢/٣١	٣٠٠٠٠
اهلاك عام ٩٦ (٣٠٠٠٠ × ٥٠٪)	١٥٠٠٠
القيمه الدفتريه فى ٩٦/١٢/٣١	١٥٠٠٠
اهلاك عام ٩٧ (١٥٠٠٠ × ٥٠٪)	٧٥٠٠
القيمه الدفتريه فى ٩٧/١٢/٣١	٧٥٠٠
اهلاك عام ٩٨ (٧٥٠٠ × ٥٠ ٪)	٣٧٥٠
القيمه الدفتريه فى ٩٨/١٢/٣١	٣٧٥٠

وهكذا يستمر الاهلاك بتلك الطريقه حتى تصل القيمه الدفتريه للاصل الى صفر ، باعتبار ان الالات ليس لها قيمه تخريديه فى نهايه عمرها الافتراضى.

٧/١ استرداد القيمه الدفتريه والزيانه اللاحقه فى القيمه القابله للاسترداد

١- يعرف المبلغ القابل للاسترداد من الاصل الثابت بأنه المبلغ الذى تتوقع المنشأه استرداده من الاستخدام المستقبلى للاصل بما فى ذلك صافى القيمه التخريديه لذلك الاصل عند التخلص منه ٠

٢- يجب اعادة النظر فى القيمه الدفتريه لكل بند من الاصول الثابته أو لمجموعه من الاصول الثابته المتشابهه دوريا لتحديد أى انخفاض فى القيمه القابله للاسترداد عن القيمه الدفتريه وفى حاله حدوث مثل هذا الانخفاض يجب تخفيض القيمه الدفتريه الى القيمه القابله للاسترداد وتحمل قيمه هذا التخفيض كمصروف فورا ما لم تكن عمليه تسويه عكسيه لاعادة تقييم سابقه ٠ وفى هذه الحاله يحمل على حساب فائض اعاده التقييم ضمن حقوق المساهمين ٠

٣- تسترد تكلفه الاصل أو قيمة اعادة التقييم للاصل عاده على أساس منتظم خلال العمر الافتراضى للاصل ٠ واذا انخفضت الفائده المتوقعه لاحد بنود الاصول أو مجموعه متجانسه منها بسبب التلف أو التقادم التكنولوجى أو أى عوامل اقتصاديه أخرى مما يؤدى الى خفض القيمه القابله للاسترداد عن القيمه الدفتريه للاصل ، يصبح من الضرورى فى هذه الحالات تخفيض قيمة الاصل ويتم ايضا تخفيض قيمة الاصل اذا ظل معطلا عن العمل لفتره طويله سواء قبل تشغيله أو أثناء عمره الافتراضى٠

٤- يتم تحديد القيمه القابله للاسترداد لكل بند من بنود الاصول الثابته أو لكل مجموعه متجانسه من الاصول على حده ، ويتم تخفيض القيمه الدفتريه

الى القيمه القابله للاسترداد لكل أصل أو لكل مجموعه على حده لاحد الاصول ٠ ولكن هناك بعض الحالات التى لايكون من الممكن تحديد القيمه القابله للاسترداد على هذا الاساس ، كاستخدام جميع الالات والمعدات فى المصنع لغرض واحد ٠ وفى هذه الحالات يجب تخفيض القيمه الدفتريه لكل اصل من الاصول المرتبطه ببعضها بالنسبه والتناسب للتخفيض الكلى فى القيمه القابله للاسترداد وذلك باستخدام اصغر مجموعه من الاصول المتجانسه يمكن تحديد قيمتها القابله للاسترداد ٠ كما أن هذا المعيار لا يتطلب ولا يمنع استخدام التدفق النقدى المخصوم لتحديد القيمه القابله للاسترداد ٠

٥- ويتم معالجه الزياده اللاحقه فى القيمه القابله للاسترداد بطريقتين هما :-

أ- المعالجه القياسيه

يجب اضافه الزياده اللاحقه فى القيمه القابله للاسترداد لاصل من الاصول الثابته والتى سبق معالجتها طبقا للمعالجه القياسيه المذكوره فى الفقرة "٢٧" من هذا المعيار اذا كان هناك أدله قويه على ان الظروف التى أدت الى التخفيض الجزئى أو الكلى لم يعد لها وجود وأن الاحداث والظروف الجديده ستستمر فى المستقبل المنظور ويجب تخفيض المبلغ الذى سيضاف بقيمة الاهلاك المحسوب كأن الاحداث التى ادت الى التخفيض لم تقع ٠

ب- المعالجه البديله المسموح بها

- تتم المحاسبه عن الزياده اللاحقه فى القيمه القابله للاستراداد لاصل من الاصول الثابته والتى تم التعامل معها طبقا للطريقه البديله المسموح بها .

وفيما يلى مثال توضيحى لمعالجة الانخفاض فى القيمه الاستردادية للاصل وايه زياده لاحقه فى تلك القيمه ٠

مثال :-

قامت شركة السلام الصناعيه بأقتناء اصل ثابت بتاريخ ١٩٩٠/١/١ بلغت تكلفته ١٢٠٠٠٠ جنيه ، ومن غير المتوقع ان تكون له قيمه تخريديه فى نهاية عمره الافتراضى البالغ ٨ سنوات ، وتستخدم المنشأه فى اهلاك الاصل المذكور طريقه القسط الثابت ٠

وفى نهايه عام ١٩٩٢ ونتيجه للتغير فى الظروف التشغيليه والتكنولوجيه والاقتصاديه فقد بلغت القيمه الاستردادية للاصل ٣٠٠٠٠ جنيه وان الباقى من العمر الافتراضى للاصل المذكور هو ٥ سنوات ٠

التكلفه فى ١٩٩٠/١/١	١٢٠٠٠٠ جنيه
اهلاك عام ١٩٩٠	(١٥٠٠٠)*
القيمه الدفتريه فى ٩٠/١٢/٣١	١٠٥٠٠٠
اهلاك عام ١٩٩١	(١٥٠٠٠)*
القيمه الدفتريه فى ٩١/١٢/٣١	٩٠٠٠٠
اهلاك عام ١٩٩٢	(١٥٠٠٠)
انخفاض فى القيمه الاستردادية للاصل	(٤٥٠٠٠)**
القيمه الدفتريه فى ٩٢/١٢/٣١	٣٠٠٠٠
اهلاك عام ١٩٩٣	٦٠٠٠ ***
القيمه الدفتريه فى ٩٣/١٢/٣١	٢٤٠٠٠
اهلاك عام ١٩٩٤	٦٠٠٠
القيمه الدفتريه فى ٩٤/١٢/٣١	١٨٠٠٠

* الاهلاك = التكلفه مقسومه على ٨ سنوات = ١٢٠٠٠٠÷٨=١٥٠٠٠ج ٠

** لاستخراج قيمة الانخفاض فى القيمه الاستردادیه للاصل المكتشفه عام ٩٢ يتم تحديد القيمه الدفتريه فى نهايه عام ٩٢ = ١٢٠٠٠٠ - (١٥٠٠٠+١٥٠٠٠+١٥٠٠٠) = ٧٥٠٠٠ ج ، كما يتم تحديد القيمه القابله للاسترداد وهى معطيات فى المثال الايضاحى وتبلغ ٣٠٠٠٠ج ، ويتم تحديد الفرق بين القيمه الدفتريه قبل التخفيض والقيمه القابله للاسترداد وهى تبلغ ٤٥٠٠٠ ج (٧٥٠٠٠ - ٣٠٠٠٠) ، ويتعين تخفيض الاصل بقيمه ذلك الفرق ٤٥٠٠٠ج ٠

*** اصبحت القيمه الدفتريه بعد اجراء التخفيض ٣٠٠٠٠ ج يتعين اهلاكها على العمر الباقى وقدره ٥ سنوات بطريقه القسط الثابت ويصبح الاهلاك السنوى ٦٠٠٠ج (٣٠٠٠٠ ÷ ٥) ٠

اهلاك عام ٩٥	٦٠٠٠
القيمه الدفتريه فى ٩٥/١٢/٣١	١٢٠٠٠

وبأفتراض انه فى ٩٥/١٢/٣١ قررت الشركه انه قد طرأ تحسين جوهرى على الظروف التشغيليه والتكنولوجيه والاقتصاديه التى ادت الى الانخفاض الذى تم خلال عام ٩٢ ، وان ذلك التحسين ادى الى ان القيمه الاستردادیه للاصل اصبحت ٢٥٠٠٠ ، وان الباقى من العمر الافتراضى للاصل اعتبارا من عام ٩٥ هو سنتان ٠

ولمعالجه تلك المشكله فان الاهلاك عام ٩٣،٩٤،٩٥ فيما (لولم يكن تم تخفيض القيمه الاستردادیه يبلغ ٤٥٠٠٠ ج الامر الذى كان سئودى الى ان القيمه الدفتريه فى نهايه عام ٩٥ تبلغ ٤٥٠٠٠ ج ، وحيث ان القيمه الدفتريه فى نهايه عام ٩٥ هى ١٢٠٠٠ ج ، فيتعين رد جزء من الانخفاض السابق

اثباته ومقداره ٣٣٠٠٠ ج يمثل القيمه الدفتريه الحاليه ١٢٠٠٠ ج ناقصا القيمه الدفتريه الواجب ان يكون عليها الاصل فيما لو لم يتم التخفيض وقدرها ٤٥٠٠٠ ج ٠

وبالتالى فان القيمه الدفتريه فى ٩٥/١٢/٣١ والاهلاكات لاعوام ٩٧،٩٦ ستكون على النحو التالى :-

القيمه الدفتريه فى ٩٥/١/١ السابق حسابها	١٢٠٠٠ ج
رد جزء من التخفيض فى القيمه الاستردادية	٣٣٠٠٠
القيمه الدفتريه فى ٩٥/١٢/٣١	٤٥٠٠٠
اهلاك عام ٩٦	٢٢٥٠٠ *
القيمه الدفتريه فى ٩٦/١٢/٣١	٢٢٥٠٠
اهلاك عام ٩٧	٢٢٥٠٠
القيمه الدفتريه فى ٩٧/١٢/٣١	-----

* اهلاك القيمه الدفتريه الجديده بعد رد جزء من الانخفاض على العمر الافتراضى الباقى ومقداره سنتان ٠

٨/١ تخريد الاصل أو التصرف فيه.

فيما يلى القواعد الخاصه بمعالجه عمليه تخريد الاصل الثابت او التصرف فيه :-

١- يجب استبعاد صافى القيمه الدفتريه للاصل الثابت من الميزانيه عند التصرف فيه او عند استبعاده بصفه دائمه من الاستخدام وعدم توقع اى منافع اقتصاديه مستقبليه منه ٠

٢- تحدد ايه ارباح أو خسائر ناتجه عن توقف استخدام الاصل الثابت أو التصرف فيه بالفرق بين صافى متحصلات التصرف فى الاصل وصافى

القيمه الدفتريه له ويتم الاعتراف بها فى حسابات النتيجه كربح أو كخساره ٠

٣- عند استبدال اصل من الاصول الثابته بأصل مماثل له طبقا للظروف الموضحه سابقا فان تكلفه الاصل المقتنى تعادل القيمه الدفتريه للاصل المستبدل به ولا ينتج اى ارباح او خسائر عن هذا التبادل ٠

٤- عند بيع اصل ثابت واعادة استئجاره يتم التعامل المحاسبى معه طبقا للمعيار المحاسبى المصرى الخاص بالمحاسبه عن عقود التأجير ٠

٥- يتم قيد الاصول الثابته التى استبعدت من الاستخدام ويحتفظ بها لحين التصرف فيها بالقيمه الدفتريه او صافى القيمه الاستردادية ايهما اقل ٠

٦- تمثل القيمه التخريديه للاصل صافى القيمه التوقع الحصول عليها فى نهايه العمر الافتراضى للاصل بعد خصم تكاليف التخلص منه او استبعاده ٠

وعمليا غالبا ما يكون القيمه التخريديه للاصل غير ذات قيمه ، وبالتالى لا تؤثر على حساب الاهلاك ٠

وفيما يلى مثال تطبيقى لمعالجه مصروفات التخلص من الاصل فى نهاية عمره الافتراضى :-

قامت شركة السلام الصناعيه باقتناء اله بلغت تكلفتها فى تاريخ الاقتناء ١٢٠٠٠٠ جنيه ، وقيمتها التخريديه فى نهايه عمرها الافتراضى ٢٠٠٠٠ جنيه ، وتستهلك على مدى ١٠ سنوات بطريقه القسط الثابت ٠ وتقدر مصروفات التخلص من الاله فى نهاية عمرها واعادة الوضع كما كان عليه قبل تركيب الاله مبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه ٠

المطلوب معالجة مصروفات التخلص من الاصل فى نهاية عمره الافتراضى :

أ- المعالجه الاولى :

يتم خصم تكاليف التخلص ومقدارها ٢٥٠٠٠ جنيه من القيمه التخريديه ، وبالتالى يتم استهلاك كامل تكلفة الاله وقدرها ١٢٠٠٠٠ جنيه مما يعنى زيادة الاهلاك السنوى .

اثبات مبلغ ٥٠٠٠ جنيه التى تمثل زياده تكاليف التخلص من الاله عن القيمه التخريديه لها (٢٥٠٠٠ -٢٠٠٠٠) بالقيد التالى :-

٥٠٠٠		من حـ / المصروفات
	٥٠٠٠	الى حـ / الالتزامات

ب- المعالجه الثانيه :

- خصم تكاليف التخلص وقدرها ٢٥٠٠٠ جنيه من القيمه التخريديه وبالتالى يتم استهلاك عامل تكلفة الاله وقدرها ١٢٠٠٠٠ جنيه مما يعنى زيادة الاهلاك السنوى .
- توزيع مبلغ ٥٠٠٠ جنيه التى تمثل زيادة تكاليف التخلص من الاله عن القيمه التخريديه لها مدار العمر الافتراضى للاصل ١٠ سنوات وبالتالى يتم اثبات القيد التالى كل عام .

٥٠٠٠		من حـ / المصروفات
	٥٠٠٠	الى حـ / الالتزامات

وعندما تكون القيمه التخريديه ذات قيمه جوهريه مؤثره فيتم تقديرها واخذها فى الاعتبار فى تاريخ اقتناء الاصل ولايتم زيادتها لاحقا نتيجه زياده الاسعار •

ويمكن تقدير القيمة التخريديه على اساس القيمه الاستردادية السارية فى تاريخ الاقتناء لاصول مشابهه وظلت الى نهايه عمرها الافتراضى وكانت تعمل تحت نفس الظروف المشابهه للاصول المطلوب تقدير القيمه التخريديه لها •

ويمكن ان تكون القيمه التخريديه ذات قيمه سالبه وذلك عندما تزيد تكاليف التخلص من الاصل او استبعاده فى نهايه عمره الافتراضى عن القيمه المتوقع الحصول عليها من الاصل فى هذا التاريخ ، مثال ذلك تكاليف فك الاصل واعادة الحال الى ما كان عليه عند انتهاء العمر للاصل ، وفى تلك الحاله يتم معالجة تلك التكاليف على أنها مصروفات تحمل على مدارعمر الاصل من خلال ما يأتى :-

أ- تحميل التكاليف المقدره عند تحديد القيمه التخريديه للاصل وبالتالى زيادة القيمه القابله للاهلاك وزيادة مصروف الاهلاك السنوى مع اثبات اى قيمه سالبه لصافى القيمه الدفتريه كمصروف والتزام فى تاريخ التقدير •

ب- تحميل التكلفه المقدره للاستبعاد كمصروف مستقل بطريقه منتظمه على مدار عمر الاصل الافتراضى ، بحيث يظهر الالتزام بتلك التكاليف بالكامل فى نهايه العمر الافتراضى للاصل ، وطبقا لتلك الطريقه لايتم خصم التكاليف المقدره للاستبعاد عند تحديد القيمه التخريديه للاصل •

٩/١ الافصاح .

يتعين قراءة قواعد الافصاح المرتبطه بالاصول الثابته واهلاكاتها فى القوائم الماليه على النحو التالى :-

١- يجب ان تفصح القوائم الماليه عن ما يلى لكل مجموعه من مجموعات الاصول الثابته :-

(أ) أسس القياس المستخدمه لتحديد اجمالى القيمه الدفتريه وعند استخدام أكثر من أساس يكون من الواجب الافصاح عن القيمه الدفتريه المقيمه وفقا لكل اساس بالنسبه لكل مجموعه •

(ب) طرق الاهلاك المستخدمه •

(ج) الاعمار الافتراضيه أو معدلات الإهلاك المستخدمه •

(د) اجمالى القيمه الدفتريه ومجمع الإهلاك فى بداية ونهاية الفترة •

(هـ) كشف تسوية يوضح القيمه الدفتريه فى بداية ونهاية الفترة يظهر ما يلى :-

(١) الاضافات •

(٢) الاستبعادات •

(٣) الاصول المقتناه نتيجة عمليات الادماج •

(٤) الزيادات والتخفيضات الناتجه عن اعادة التقييم •

(٥) الانخفاض فى القيمه الدفتريه •

(٦) القيم المعاد قيدها فى السجلات المحاسبيه •

(٧) الاهلاك •

(٨) صافى فروق العمله الناتجه عن ترجمة القوائم الماليه لمنشأة أجنبيه•

(٩) أيه تأثيرات أخرى •

٢- يجب أن تفصح القوائم الماليه ايضا عما يلى :-

(أ) ما اذا كان قد تم حساب القيمه الحاليه المتوقعه مستقبلا عند تحديد القيمه القابله للاسترداد لأى اصل من الاصول الثابته •

(ب) مدى وجود أيه قيود على ملكيه الاصول الثابته وقيمه هذه القيود ان وجدت وكذلك عن الاصول الثابته

(ج) السياسه المحاسبيه المتبعه لمعالجه تكلفه استعادة الكفاءه لاى اصل من الاصول الثابته ٠

(د) قيمة الانفاق على الاصول الثابته خلال فترة تكوين هذه الاصول ٠

(هـ) قيمة الارتباطات لاقتناء اصول ثابته مستقبلا ٠

٣- تعتمد عمليه اختيار طريقه الاهلاك وتقدير العمر الافتراضى للاصول على التقدير الشخصى للادارة ٠ ولذا فان الافصاح عن طرق الاهلاك المستخدمه والعمر الافتراضى المحدد يوفر لمستخدمى القوائم الماليه معلومات تساعدهم فى التعرف على السياسات التى اتبعتها الادارة وتحقق لهم امكانيه المقارنه مع المنشآت الاخرى ٠ ولنفس الاسباب يكون من الضرورى الافصاح عن الاهلاك المحمل للفترة ورصيد مجمع الاهلاك فى نهاية الفترة ٠

٤- يجب ان تفصح المنشأة عن طبيعة وتأثير التغير فى التقدير المحاسبى الذى يكون له تأثير هام فى الفترة الحاليه أو الذى ينتظر ان يكون له تأثير هام فى فترات لاحقه وذلك طبقا للمعيار المحاسبى المصرى الخاص بصافى ربح أو خساره الفترة والاخطاء الجوهريه وتغيير السياسات المحاسبيه ٠ وينشأ مثل هذا الافصاح عند حدوث تغيرات فى التقديرات المتعلقه بما يلى :-

(أ) القيم التخريديه ٠

(ب) تكلفه الفك والازاله او اعادة الكفاءه ٠

(ج) الاعمار الافتراضيه ٠

(د) طريقه الاهلاك •

٥- عند أثبات أى أصل من الاصول الثابتـه بقيمة اعادة التقييم يكون من الواجب الافصاح عما يلى :-

(أ) الاسس المستخدمه لاعادة تقييم الاصل •

(ب) تاريخ سريان اعاده التقييم •

(ج) ما اذا كان قد تم الاستعانه بخبير مستقل لاعاده التقييم •

(د) طبيعه جداول الارقام القياسيه التى استخدمت لتحديد تكلفه الاستبدال •

(هـ) القيمه الدفتريه لكل مجموعه من مجموعات الاصول الثابته لو ظلت هذه المجموعه مدرجه بالقوائم الماليه بالتكلفه مطروحا منها الاهلاك •

(و) فائض اعاده التقييم مع توضيح الحركه خلال الفتره وهل هناك أيه قيود على توزيع رصيده على المساهمين •

٦- تعتبر المعلومات التاليه ذات فائده لمتطلبات مستخدمى القوائم الماليه لذا فانه من المفضل قيام المنشآت بالافصاح عن مبالغها :-

(أ) القيمه الدفتريه للاصول الثابته المعطله مؤقتا •

(ب) القيمه الدفتريه للاصول التى تم اهلاكها بالكامل ولازالت تستخدم •

(ج) القيمه الدفتريه للاصول المتوقفه عن الاستخدام والمحتفظ بها لحين التصرف فيها •

(د) القيمه العادله للاصول الثابته التى تختلف اختلافا جوهريا عن القيمه الدفتريه لهذه الاصول وذلك فى حالة استخدام المعالجه القياسيه •

١٠/١ دور اجراءات مراقب الحسابات :

عند قيام مراقب الحسابات بمراجعة الاصول الثابتـه واهلاكاتها يتعين ان يتأكد من تنفيذ أهداف معينه هى :-

١- التحقق من كفاية نظام الرقابه الداخليه للاصول الثابته واهلاكاتها ٠

٢- التحقق من وجود الاصول الثابته ٠

٣- التحقق من ملكية المنشأه للاصول الثابته ٠

٤- التحقق من وجود اى حقوق للغير- كالرهونات على الاصول الثابته٠

٥- التحقق من صحه المعالجات المحاسبيه الامر الذى ينعكس على صحة احتساب تكلفه الاصول الثابته واهلاكاتها ، وبالتالى صحة التقويم وصحة التفرقه بين المصروفات الايراديه والرأسماليه ، وكذلك التأكد من صحة احتساب مخصصات الاهلاك ، والتأكد من معقوليه الطريقه المستخدمه ، ومدى الثبات فى اتباع الطريقه فى السنوات المختلفه ٠

٦- التحقق من اى ايرادات ناشئه عن التصرف فى تلك الاصول والارباح والخسائر الناشئه عن بيعها ٠

٧- اظهار تلك الاصول وعرضها بشكل عادل فى قائمة المركز المالى واظهار الاهلاك بعداله فى قائمة الدخل ٠

-وفيما يلى برنامج مراجعة يمكن لمراقب الحسابات استخدامه للتحقق من تنفيذ اهداف مراجعة الاصول الثابته واهلاكاتها :-

١- التأكد من حسابات الاصول الثابتـه فى دفاتر الاستاذ المساعد مطابقه لحسابات المراقبه فى دفتر الاستاذ العام ، ومطابقه ايضا لسجل الاصول الثابته(وهو دفتر استاذ فرعى يفتح فيه حساب لكل وحده من تلك الاصول

بحيث يساعد المراجع فى تحليل الاضافات والاستبعادات من تلك الاصول وفى تحقيق اقساط الاهلاك المتعلقه بها)٠

٢- تحقيق الملكيه القانونيه للاصول الثابته عن طريق الاطلاع على عقود شراء تلك الاصول ، وبوالص التأمين الخاصه بها ، وايصالات سداد الضرائب العقاريه ، وايصالات سداد الاقساط ان كانت بالتقسيط ، وفى حالة العقارات يتعين الاطلاع على عقد الملكيه المسجل ، وفيما يتعلق بالسيارات تتعين الاطلاع على رخص سير تلك السيارات بالاضافه الى فواتير الشراء ٠

٣- مراجعة الاضافات الى الاصول الثابته خلال السنه الماليه ، وذلك عن طريق المراجعه المستنديه فى ضوء تقويم نظام الرقابه الداخليه ، وتتم تلك العمليه عن طريق قيام مراقب الحسابات بالاجراءات التاليه:

أ- التأكد من وجود اعتماد لجميع الاضافات الهامه من الجهه المختصه ٠

ب- المراجعة المستنديه للمشتريات من الاصول الثابته بالرجوع الى عقود الشراء والفواتير والادله الاخرى المؤيده لتلك العمليات ، مع أختبارلصحة التضريبات والمجاميع فى تلك الفواتير وصحة معالجه الخصم٠

ج- فحص جميع الحالات التى تزيد فيها التكاليف الفعليه للمشتريات من تلك الاصول عن المبالغ المعتمده من الاداره ، والتأكد من ان المبالغ الزائده قد تم التصريح بها واعتمادها من المسئولين المختصين

د- التأكد من ان التكلفه الكليه للاصول الثابته المشتراه بالتقسيط قد تم اظهارها فى حسابات تلك الاصول ، وان الاقساط غير المدفوعه قد ظهرت ضمن الالتزامات المستحقه على المنشآة .

٤- القيام بمعاينة فعليه لايه أضافات هامه ، وبحث ضرورة القيام بجرد فعلى شامل للاصول الثابته ، وتعتبر اجراءات الجرد الفعلى للاصول الثابته مجرد أجزاء مكمل لفحص القيود الدفتريه لتلك الاصول .

هـ- تتبع تحويل حسابات المشروعات تحت التنفيذ الى حسابات الاصول الثابته ، مع مراجعة اى تغيرات فى حساب تلك المشروعات تحت التنفيذ والتأكد من صحه احتسابها والمعالجه المحاسبيه الخاصه بها .

و- فحص أوامر الشراء او أوامر تصنيع كل الاصول الثابته التى تمت خلال السنه الماليه ومطابقتها مع سجل الاصول الثابته وحساباتها فى دفاتر الاستاذ .

٥- الحصول على تحليلات كامله لحساب مصروفات الصيانه والاصلاح بهدف التأكد من عدم تضمين ذلك لحساب بعض البنود التى كان يجب اعتبارها نفقه رأسماليه .

٦- مراجعة الاستبعادات من الاصول خلال السنه الماليه وذلك باستخدام الاختبارات التاليه :-

أ- التعرف على ما حدث للاصول القديمه اذا ما حدث اضافات كبيره على الاصول الثابته خلال العام ، وما اذا كان تم مبادلة بين الاصول الجديده والقديمه ام لا .

ب- تحليل حساب الايرادات المتنوعه لمعرفة ما اذا كان هذا الحساب يتضمن ثمن بيع لبعض الاصول القديمه •

ج- التعرف على ماذا حدث للالات ووسائل الانتاج فى حالة توقف الشركة عن انتاج بعض المنتجات خلال العام

د- الاستفسار من الموظفين والمشرفين عن اية اصول قد تم استبعادها اوخريدها خلال العام •

هـ- فحص أوامر تخريد الاصول او اى مستندات اخرى تصرح بتخريد بعض الاصول من المدير المختص او الجهه المسئوله •

و- التحرى عن ايه تخفيض فى مبالغ التأمين على الاصول الثابته وهل سبق الاستغناء عن بعض تلك الاصول او التعرف عليها •

٧- فحص الاصول الثابته التى لاتستخدم فى الانتاج الجارى بعنايه لتحديد احتمالات استخدامها فى عمليات لمنشأه مستقبلا •

٨- الحصول على كشوف تحليله توضح التغيرات التى طرأت على الاصول الثابته خلال العام •

٩- يجب على مراقب الحسابات التأكد من صحه واظهار عرض الاصول الثابته فى القوائم الماليه وايضاحاتها والتحقق من كفاية الافصاح عنها على النحو التالى :-

أ- هل تم الافصاح بصوره منفصله عن العناصر التاليه للاصول الثابته :

- الاراضى والمبانى • - الالات والمعدات •

- ايه اصول اخرى مبوبه حسب طبيعتها •

- مجمع الاهلاك المتعلق بكل اصل •

ب- هل تم الافصاح بصوره منفصله عن الاصول المؤجره بنظام التأجير التمويلى ، وكذا الاصول المشتراه بنظام التقسيط - او البيع مع حفظ حق الملكيه .

ج- هل تم الافصاح عن الامور التاليه بالنسبه لكل نوع من انواع الاصول الاتية :

- أسس القياس المستخدمه فى تحديد القيمه الدفتريه .
- طرق الاهلاك المستخدمه .
- الاعمار الافتراضيه للاصول الثابته او معدلات اهلاكها .
- القيمه الدفتريه للاصول الثابته ومجمع الاهلاك فى كل من بداية ونهاية الفتره الماليه .
- بيان بالاضافات والاستبعادات التى تمت على الاصول الثابته خلال الفتره بالاضافه الى مايلى :-
- اقتناء أصول ثابته من خلال شراء شركات تابعه .
- الزياده او النقص الناتج عن اعاده التقييم .
- التخفيض على قيمة الاصول الثابته الناتج عن انخفاض المنفعه الاقتصاديه المستقبليه منها عن قيمتها الدفتريه او العكس .

د- هل تم الافصاح عن الامور التاليه بالقوائم الماليه ؟ :-

- وجود ايه قيود على ملكيه الاصول الثابته للمنشآه .
- الاصول المرهونه ضمانا للقروض او الالتزامات .
- قيمة النفقات المتعلقه بالاصول التى مازالت تحت الانشاء .
- قيمة الارتباطات الرأسماليه المتعلقه باقتناء الاصول الثابته .

هـ- فى حاله اذا ما تم اعـادة تقييم الاصول الثابتـه - هل تم الافصـاح عن الامور التاليه :-

- الاسس المستخدمه فى اعادة تقييم الاصول ٠
- التاريخ المستخدم فى اعادة التقييم ٠
- مدى استخدام او اشتراك مقيميين حياديين ٠
- الاصول الثابته المدرجه بالتكلفه ناقصا مجمع الاهلاك الخاص بها٠
- فائض اعاده التقييم شاملا الحركه خلال الفـتره الماليـه وايـه قيود على توزيع رصيد هذا االناقص على المساهمين ٠

١٠- فحص سياسات الاهلاك التى تتبعها الشركة بالرجوع الى لوائح الشـركة او الاوامر الصادره من المديرين المسئولين فى هذا الشأن ، ويمكـن فـى ذلك - الاسترشاد نسب الاهلاك التى تسمح بها مصلحه الضرائـــب او الجهاز المركزى للمحاسبات ٠

١١- يجب على مراقب الحسـابات التـأكد مـن صحـة احتسـاب مخصصـات الاهلاك للسـنه الجاريـه ، وذلـك يتطلـب التـأكد مـن ان العنـاصر الاربعـه المؤثره فيه قد تم احتسابها على اساس سليم من خلال الاستعانه بـالخبراء والفنيين فى هذا الشأن (تكلفـه الاصـل الثـابت) تحديـد العمرالافـتراضى للاصل ، تحديد القيمه التخريديه ، طريقه احتساب مخصص الاهلاك ٠

١٢- الحصول على ملخص لمتجمـع مخصصـات الاهـلاك لانـواع الاصـول الرئيسيه كما تظهر فى حسابات المراقبه بتلك الاصول فى الاسـتاذ العـام. وذلك بالتركيز على مقارنه الارصده الافتتاحيه مع اوراق عمل المراجعـه بالعام الماضـى ، ومقارنه مبالغ الاهلاك المتجمعه المقيـــده بســـجلات

الاصول الثابتة الفرعيه مع المبالغ المسجله بحسابات المراقبـه الخاصـه بالاهلاك المتجمع بدفتر الاستاذ العام ٠

١٣- تحقيق مخصص الاهلاك الذى يتعلق بالسنه الماليه عن طريق :-

- مقارنه النسب المستخدمه فى ذلك العام بالنسب المستخدمه فى السنوات السابقه مع التحرى عن ايه اختلافات ٠
- اختيار مخصص الاهلاك الخاص بعد من الوحدات الممثله مـن الناحيه الحسابيه ومراجعه تلك المبالغ مع السجلات الفرعيه لتلك الاصول مـع مراعاه عدم احتساب اهلاك للاصول التى تم اهلاكها بالكامل ٠
- مراجعة المبالغ المرحلـه الـى حساب مجمـع مخصصـات الاهـلاك مع المبالغ المحمله على قائمه الدخل ٠

١٤- مراجعـه المبـالغ المستبعده مـن حسـاب مجمـع مخصصـات الاهـلاك للاصول التى تم استبعادها خلال السنه الماليه ٠

١٥- اختبار عام لمخصص الاهـلاك الذى يتعلق بالسـنه الماليـه عن طريـق ما يلى :-

أ- اعداد قائمه بارصدة حسابات الاصول فى اول السنه الماليه ٠

ب- يتم طرح اى اصول تم اهلاكها بالكـامل من تلـك القائمـه باعتبـاران تلك الاصول لاتخضع للاهلاك بعد ذلـك ، ويفضـل ذكـر قيمـة واحد صحيح لتلـك الاصـول باعتبـار انهـا موجـوده وتستخدم فـى الانتـاج الجارى ٠

ج- ايه اضافـات الـى الاصـول خـلال العـام الـى مـا سبق مـع طـرح اى استبعادات من الاصول خلال العام ٠

١٦- التحقق من ثبات المنشأه على تطبيق نفس طريقه الاهلاك من سنه الـى اخرى مع الاشاره صراحه فى تقريره اذا ما قـامت المنشـأه بتغييرطريقـه احتساب الاهلاك ، مع توضيح اسباب ذلك ، وما اذا كان نجم عن التغيـير تأثير جوهرى على قائمة الدخل ٠

١٧- يجب ان يتحقق مراقب الحسابات مـن مدى كفايـة افصـاح الشـركة عن الاهلاك على النحو التالى :-

أ- هل تم الافصاح عن اثـر وسـبب اى تغـير فـى السياسـات المحاسـبيه المتبعه بشأن الاهلاك التى تكون قد تمت خلال الفتره ٠

ب- هـل تـم الافصـاح عـن اثـر التغيـيرات فـى الاعمـار الافتراضيـه للاصول الهامه القابله للاهلاك ٠

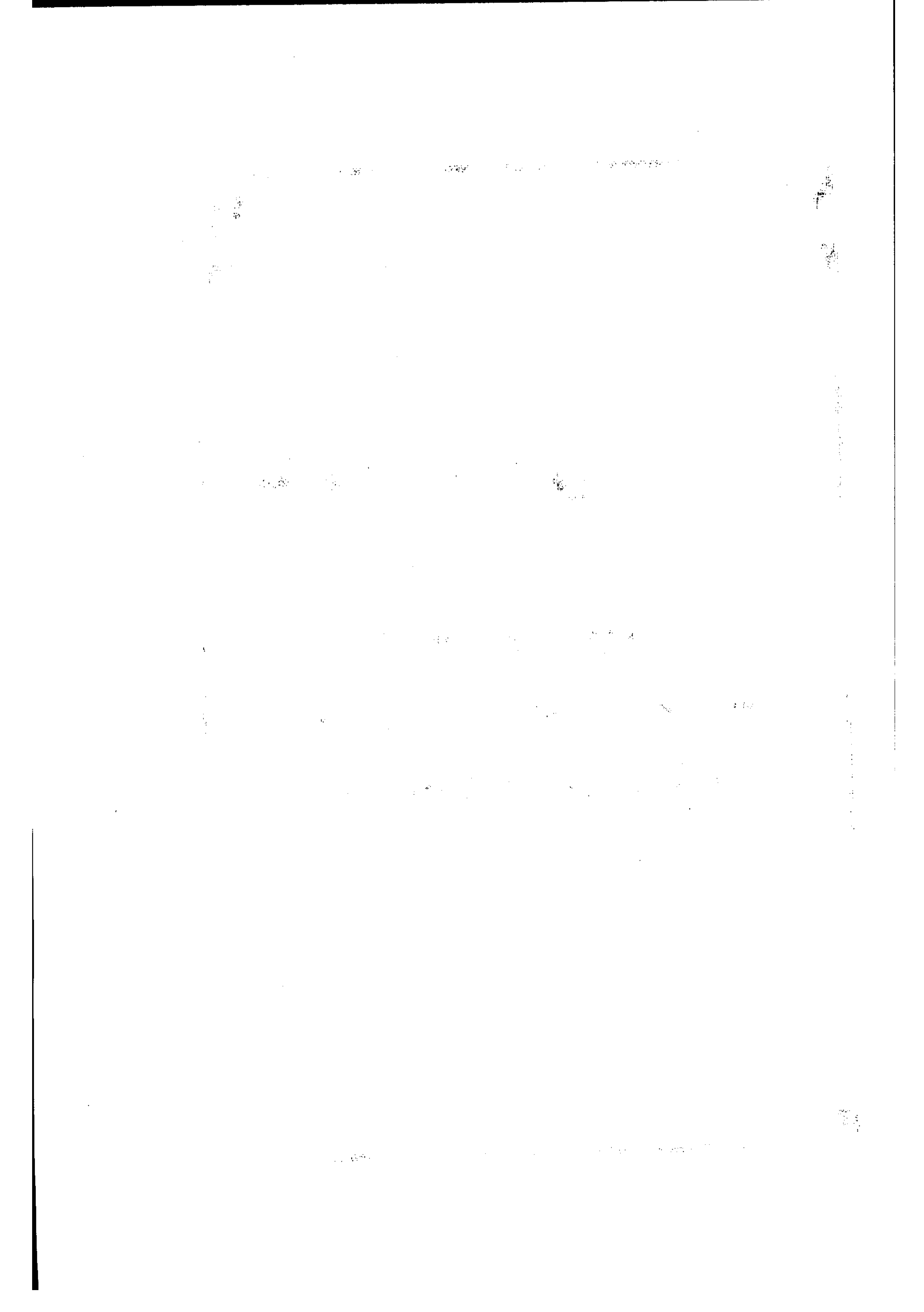
ج- هل تـم الافصـاح عـن اسـس تقييم الاصـول القابلـه للاهـلاك وذلـك ضمن السياسات المحاسبيه المتبعه ٠

د- هل تم الافصاح عن الامور التاليه بالنسبه لكـل اصـل مـن الاصـول القابله للاهلاك ٠

- طرق حساب الاهلاك ٠
- الاعمار الافتراضيه للاصول او معدلات الاهلاك المستخدمه ٠
- اجمالى قيمة الاهلاك المحمل على الفتره الماليه ٠
- أجمالى قيمة الاصول القابله للاهلاك ومجمع الاهلاك المتعلق بها ٠

الفصل الثانى

المحاسبة عن المخزون
و دورو إجراءات مراقب الحسابات
طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية



الفصل الثانى

المحاسبة عن المخزون

و دور و اجراءات مراقب الحسابات

طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية

مقدمة

يهتم هذا الفصل بدراسة موضوع المحاسبة عن المخزون من حيث قياس تكلفته و تقييمه و عرضه فى القوائم المالية و دور و اجراءات مراقب الحسابات تطبيقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢) .[١]

و يطبق ذلك المعيار بشأن المعالجة المحاسبية للمخزون الذى يثبت بنظام التكلفة التاريخية - كأصل من الأصول ، و ترحل للفترات التالية لحين تحقق الأيرادات المتعلقة به ، كما يتعرض الفصل أيضاً الى تحديد تكلفة المخزون و كيفية أثباته كمصروفات أو كخسارة فى الفترات اللاحقة ، كذلك يتم دراسة الأيضاحات المطلوبة بالقوائم المالية ، مثل السياسات المتبعة فى قياس قيمة المخزون و قيمته الدفترية مبوبة بشكل سليم لمختلف أنواع المخزون .[٢]

تحقيقاً لذلك يتم تقسيم هذا الفصل الى الموضوعات التالية :-

---

(١) يناظر المعيار المحاسبى الدولى رقم (٢) و بنفس العنوان .

(٢) لا يطبق هذا المعيار على : أ- الأعمال تحت التنفيذ فى عقود الأنشاءات ، (ب) الأوراق المالية ، (جـ) المخزون من الأنتاج الحيوانى و الزراعى و الغابات و المناجم و التى تقاس قيمتها بصافى القيمة البيعية فى مرحلة معينة من مراحل الأنتاج طبقاً للممارسة المتعارف عليها فى صناعات معينة بأعتبار أن بيعها مؤكداً وفقاً لعقد شراء مستقبلى أو فى ظل ضمان حكومى للبيع أو عندما يكون السوق مستقراً بحيث تكون مخاطر عدم القدرة على البيع ضئيلة .

٢/١ تعريف و طبيعة و مكونات المخزون .

٢/٢ قياس قيمة المخزون .

٢/٣ حساب تكلفة المخزون .

٢/٤ صافى القيمة البيعية للمخزون .

٢/٥ تحميل المخزون على المصروفات .

٢/٦ الأفصاح عن المخزون .

٢/٧ دور و إجراءات مراقب الحسابات .

١/٢ تعريف و طبيعة و مكونات المخزون :

يهتم المعيار المحاسبى المصرى رقـم (٢) بالمحاسبة عن المخزون فـى القوائم المالية التى تعد فى ظل نظام التكلفة التاريخيـة ، و يوفـر ذلـك المعيـار ارشاداً علمياً لتحديد التكلفة و ما يستتبع ذلك من تحميلها كمصروفات بمـا فـى ذلك أى انخفاض فى القيمة للوصول الى صافى القيمة البيعية ، بالأضافة الـى أنه يوفر ارشادات عن طرق حساب التكلفة التى تستخدم لتحميل التكاليف على المخزون .

و يعرف المخزون **Inventory** بأنه عبارة عن أصل محتفظ به :-

أ- بغرض البيع ضمن النشاط العادى للمنشأة .

أو ب- فى مرحلة الأنتاج ليصبح قابلاً للبيع .

أو جـ- فى شكل مواد خام أو مهمات تستخدم فى مراحل الأنتاج او فى تقديـم الخدمات .

و عادة ما تشتمل بنود المخزون على ما يلى :-

١. البضـائع المشتراه و المحتفظ بها بغرض أعادة بيعها بما فى ذلـك البضاعـة المشـتراه عـن طريـق تـاجر التجزئـة أو الأراضــى و العقـارات الأخـرى المحتفظ بها لأغراض أعادة بيعها .
٢. المنتجات التامة أو فى مراحل الأنتاج (تحت التشغيل) و كذا المواد الخـام و المهمات الجاهزة للأستخدام فى المراحل الأنتاجية .
٣. فى حالة المنشأت التى تقدم خدمات يشمل المخزون تكاليف الخدمـة (مثـل تكاليف العمالة و التكاليف الأخرى المتعلقة مباشرة بتقديـم الخدمـة بمـا فـى

ذلك المصروفات غير المباشرة المتعلقة بتلك الخدمـة) و التـى لـم يتحقق لها ايراد من وجهة نظر المنشأة التى تقدم الخدمة .[١]

و يتم الأعتراف بالمخزون و أثباتـه بالدفـاتر الماليـة بأعتبـاره أصـلاً مـن أصول المنشأة متى توافرت الشروط و المعايير التالية :-

- انتقال المخاطر و المكاسب الهامة لملكية المخـزون مـن البضـائع المشـتراه الى المنشأة .
- وجود درجة معقولة و مستمرة من السيطرة على البضائع المشتراه بمعرفـة المنشأة .
- أمكانية قياس تكلفة أقتناء المخزون بدرجة معقولة و يمكن الأعتماد عليها .
- أن يكـون مـن المحتمـل أن المنـافع الأقتصاديـة المرتبطـة ببنـود المخــزون ستحقق للمنشأة .

٢/٢ قياس قيمة المخزون :

يجب قياس قيمة المخزون على أساس التكلفة او صافى القيمة البيعة أيهمـا أقل (و تعرف صافى القيمـة البيعيـة بأنهـا السـعر التقديـرى للبيـع مـن خـلال النشـاط العـادى ناقصـاً التكلفـة التقديريـة للأتمـام ، و كذلـك أى تكلفــة أخـرى يستلزمها أتمام عملية البيع) .

هذا و يجب أن تتضمـن تكلفـة المخـزون كافـة : (١) تكـاليف الشــراء ، (٢)تكاليف التشـكيل ، (٣) التكـاليف الأخـرى التـى تتحملهـا المنشـأة للوصـول بالمخزون الى موقعه و حالته الراهنة .

---

[١] ينظر بالتفصيل المعيار المحاسبى المصرى رقم (١١) بعنوان الأيراد .

٣/٣/١ تكلفة الشراء Cost Of Purchase

- تتضمن ثمن الشراء و الجمارك على البنودالمستوردة منها و الضرائب و الرسوم الأخرى (غير تلك التى تستردها المنشأة فيما بعد من الجهة الأدارية) و تكاليف النقل و المناولة و التكاليف الأخرى المتعلقة مباشرة بإقتناء المنتجات التامة او المواد الخام أو الخدمات ، و يستنزل الخصم التجارى و التخفيضات المشابهة عند تحديد تكلفة الشراء .
- قد تتضمن تكلفة الشراء فروق العملة التى تنتج مباشرة عن إقتناء حديث للمخزون و الذى يتم المطالبة بقيمته بعملة أجنبية و ذلك فى الحالات النادرة التى تسمح بها المعالجة البديلة المسموح بها طبقاً للمعيار المحاسبى المصرى الخاص بأثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية .

و تنحصر فروق العملة هذه فيما ينتج عن تخفيض حاد فى العملة فى الظروف التى لا يمكن فيها تغطية هذا التخفيض بطريقة عملية ، و التى تؤثر على الألتزامات غير الممكن تسويتها و أيضاً تلك التى تنتج عن أقتناء حديث لبنود المخزون .

٣/٣/٢ تكاليف التشكيل (التحويل) Cost Of Conversion :

تتضمن تكاليف تشكيل المخزون تلك التكاليف التى ترتبط مباشرة بالوحدات المنتجة مثل العمالة المباشرة ، و تتضمن كذلك الجزء المحمل من التكاليف غير المباشرة الثابتة و المتغيرة التى تتحملها المنشأة فى سبيل تشكيل المواد الخام و تصنيع المنتجات التامة ، و تعرف تكاليف الأنتاج غير المباشرة الثابتة بأنها تكاليف الأنتاج غير المباشرة التى تبقى ثابتة نسبياً بغض النظر عن حجم الأنتاج مثل أهلاك و صيانة مبانى و معدات المصنع و كذلك تكاليف أدارة المصنع .

و تعرف تكاليف الأنتاج غير المباشرة المتغيرة بأنها تكاليف الأنتاج غير المباشرة التى تتغير تغيراً مباشراً أو شبه مباشر مع حجم الأنتاج مثل المواد و العمالة غير المباشرة .

يتم تحميل تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة للأنتاج على تكاليف التشكيل بناء على الطاقة العادية للإنتاج ، و تعرف الطاقة العادية بانها الأنتاج المتوقع تحقيقه فى المتوسط على مدار فترات أو مواسم عديدة فى ظل الظروف العادية مع الأخذ فى الأعتبار مقدار الطاقة المفقودة الناتجة عن الصيانة المخطط لها مسبقاً ، و يمكن أستخدام مستوى الأنتاج الفعلى إذا ما تساوى تقريبياً مع الطاقة العدية للأنتاج ، ولا يتم زيادة مقدار التكاليف غير المباشرة الثابتة للأنتاج المحملة على كل وحدة منتج كنتيجة لأنخفاض مستوى الأنتاج أو كنتيجة لوجود طاقة عاطلة ، و يتم تحميل التكاليف غير المباشرة غير المحملة للانتاج كمصاريف فى الفترة التى انفقت فيها ، و تنخفض قيمة التكاليف غير المباشرة الثابتة المحملة على كل وحدة منتج فى الفترات التى يكون فيها مستوى الإنتاج مرتفعاً بشكل غير طبيعى حتى لا يكون المخزون مقيماً بأعلى من تكلفته ، و تحميل التكاليف غير المباشرة المتغيرة لكل وحدة منتج على اساس الأستخدام الفعلى للطاقة الأنتاجية .

قد ينتج عن العملية الأنتاجية خروج أكثر من منتج فى نفس الوقت – فعلى سبيل المثال – عندما يتم انتاج منتجات مشتركة او عند انتاج منتج رئيسى و منتج فرعى و عندما لا يمكن تحديد تكاليف التشكيل لكل منتج على حده فإنه يتم توزيعها بين المنتجات بأستخدام أساس منطقى يتصف بالثبات .

و قد يكون التوزيع – مثلاً– على اساس القيمة النسبية لمبيعات كل منتج إما فى المرحلة الأنتاجية التى يمكن عندها فصل كل منتج على حدة أو عند

اتمام الأنتاج ، و بطبيعة الحال فإن معظم المنتجات التابعة تكون ذات قيمة متدنية و فى هذه الحالة فإنه يتم تحديد قيمتها على اساس صافى القيمة البيعية لهذه المنتجات و تخفض بها تكلفة المنتج الرئيسى و ينتج عن ذلك أن تصبح قيمة المنتج الرئيسى لا تختلف كثيراً عن تكلفته .

٣/٢/٢ التكاليف الأخرى :

تتضمن تكلفة المخزون التكاليف الأخرى التى يتم تحملها للوصول بالمخزون الى موقعه و حالته الراهنة ، فعلى سبيل المثال قد يكون من الملائم أحياناً تحميل التكاليف غير المباشرة التى لا ترتبط بالأنتاج أو تكاليف تصميم المنتجات لعملاء محددين ضمن تكلفة المخزون .

من أمثلة التكاليف التى لا تحمل على تكلفة المخزون و تعتبر مصروفات فى الفترة التى تخصها :

(أ) الفاقد غير الطبيعى فى المواد أو العمالة أو تكاليف الإنتاج الأخرى .

(ب)تكلفة التخزين الا اذا كانت ضرورية لعملية الإنتاج قبل مرحلة انتاجية اخرى .

(ج)المصاريف الأدارية التى لا تسهم فى الوصول بالمخزون الى موقعه و حالته الراهنة .

(د)تكاليف البيع .

يتم تحميل تكاليف الأقتراض للمخزون فى ظروف محددة ، تم تحديدها فى المعالجة البديلة المسموح بها فى المعيار المحاسبى المصرى الخاص بتكاليف الأقتراض .

٤/٢/٢ تكلفة المخزون فى المنشأت الخدمية :

تتكون تكلفة المخزون فى المنشأت الخدمية بصفة أساسية من تكاليف العمالة و التكاليف الأخرى للموظفين القائمين مباشرة على تقديم الخدمة بما فى ذلك المشرفين و المصاريف غير المباشرة المتعلقة بتلك الخدمة .

لا يتم تحميل تكاليف العمالة و التكاليف الأخرى المتعلقة بالبيع و تكاليف العمالة الأدارية ضمن تكلفة المخزون و تحمل كمصروفات على الفترة التى تحققت خلالها .

٥/٢/٢ أساليب قياس التكلفة :

قد تستخدم أساليب لقياس تكلفة المخزون مثل التكاليف المعيارية أو سعر التجزئة لسهولتها اذا كان إستخدام تلك الأساليب يسفر عن نتائج قريبة من التكلفة الفعلية .

و تحسب التكاليف المعيارية على اساس المستويات العادية لكل من المواد و المهمات و العمالة و مستوى الكفاءة و مستوى إستغلال الطاقة ، و يتم مراجعة هذه المستويات بصفة دورية و يتم تعديلها إذا لزم الأمر فى ضوء الظروف الحالية .

تستخدم طريقة سعر التجزئة فى المنشأت التى تمارس نشاط تجارة التجزئة لقياس تكلفة المخزون الذى يتكون من بنود كثيرة العدد و سريعة التغير و ذات هامش ربحية متساوى و التى لا يمكن من الناحية العملية إستخدام طرق أخرى لقياس تكلفتها ، و طبقاً لهذه الطريقة يتم تحديد تكلفة المخزون عن طريق تخفيض القيمة البيعية للمخزون بنسبة هامش ربح ملائمة

، و يراعى عند تحديد هذه النسبة بنود المخزون التى تم تخفيض سعر بيعها الى أقل من سعر بيعها الأصلى ، هذا و يتم عادة استخدام نسبة هامش ربحية متوسط لكل قسم من أقسام البيع بالتجزئة .

١/٣/٢ حساب تكلفة المخزون طبقاً لطريقة التكلفة الفعلية :

يتم تحميل بنود المخزون المحددة بذاتها و المنتجات و الخدمات التى يمكن فصلها و يتم ربطها بمشروعات معينة بعناصر التكاليف الخاصة بكل منها على حدة بغض النظر عما اذا كانت تلك البنود مشتراه أو منتجة . إلا ان هذه المعالجة تكون غير مناسبة عندما يكون هناك عدد ضخم من بنود المخزون التى يمكن أن تحل محل بعضها البعض عادة ، حيث قد يؤدى هذا الأسلوب في هذه الحالة الى تحديد التأثير المسبق لقيم المخزون على صافى ربح او خسارة الفترة .

٢/٣/٢ المعالجة القياسية :

يجب استخدام طريقة الوارد أولا يصرف أولاً أو طريقة المتوسط المرجح للتكلفة عند تحديد تكلفة المخزون فى الحالات الأخرى التى لا تستخدم فيها طريقة التكلفة الفعلية .

تفترض طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً أن بنود المخزون التى تم شراؤها أولاً يتم بيعها أولاً و بالتالى فإن البنود التى تبقى فى المخازن فى نهاية الفترة هى تلك التى تم شراؤها أو إنتاجها حديثاً ، فى حين يتم تحديد تكلفة كل بند طبقاً لطريقة المتوسط المرجح للتكلفة على اساس المتوسط

المرجح لتكلفة البند فى بداية فترة ما و تكلفة الوحدات المشتراه أو المنتجة من نفس البند خلال نفس الفترة .

و يحسب المتوسط إما على اساس دورى أو كلما تم إستلام شحنة أضافيـة و ذلك حسب ظروف المنشأة .

و بناء على هاتين الطريقتين يتم تحديث تكلفة المخزون اولا بـأول ، و عملياً فانهما يؤديان الى نفس النتيجة عندما يكون مستوى التغير فـى الأسعار محدوداً و غير مكرر ، و عندما يكون معدل دوران المخزون مرتفعاً .

و فيما يلى مثالين توضيحيين على كيفية حساب تكلفة المخزون بأستخدام المعالجة القياسية:-

أ- مثال توضيحى على استخدام طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً :

فيمـا يلـى البيانـات المسـتخرجة من دفـاتر شـركة الجوهـرة المتعلقـة بـأحد المنتجات :-

البيـــــــان	الوحدات المشتراه	وحدات المخزون	تكلفة الوحدة	اجمالي التكلفة
رصيد المخزون فى ١٩٩٧/١/١	٥٠٠٠	٥٠٠٠	١٠	٥٠٠٠٠
مشتريات فى ١٩٩٧/١/٣١	٤٠٠٠	٩٠٠٠	١٢	٤٨٠٠٠
مبيعات فى ١٩٩٧/٢/١٥	(٢٠٠٠)	٧٠٠٠	١٠	(٢٠٠٠٠) (١)
مشتريات فى ١٩٩٧/٤/١	١٠٠٠	٨٠٠٠	١٥	١٥٠٠٠
مبيعات فى ١٩٩٧/٤/٢٥	(٥٠٠٠)	٣٠٠٠	ــــ	(٥٤٠٠٠) (٢)
رصيد المخزون فى ١٩٩٧/٤/٣٠	ــــ	٣٠٠٠	ــــ	٣٩٠٠٠ (٣)

ملاحظات :

١.تم تحديـد تكلفـة الوحـدات المباعـة فـى ١٩٩٧/٢/١٥ و التـى تبلـغ ٢٠٠٠ وحدة بطريقة الوارد أولاً يصرف أولاً ، و بالتالى يفترض أنهـا تمـت مـن الوحـدات التـى كـانت موجـودة فـى رصيـد المخـزون فـى ١٩٩٧/١/١ و مقدارها ٥٠٠٠ وحدة .

ومن ثم فـأن تكلفـة الوحـدات المباعـة = ٢٠٠٠ × ١٠ ج = ٢٠٠٠٠ ج و بالتالى يصبح الباقى من رصيد المخزون فـى ١٩٩٧/١/١ مقداره ٣٠٠٠ وحدة بتكلفة ١٠ج للوحدة .

٢.تم تحديد تكلفـة الوحـدات المباعـة فـى ١٩٩٧/٤/٢٥ بمقدار ٥٠٠٠ قحدة بأستخدام تكلفة ٣٠٠٠ وحـدة الباقيـة فـى مخزون أول المدة بتكلفـة ١٠ ج للوحدة، بالأضافة الى ٢٠٠٠ وحدة من مشتريات ١٩٩٧/١/٣١ بتكلفة ١٢ ج للوحـــدة ، ∴ تكلفـــة الوحـــدات = (٣٠٠٠ وحـــدة×١٠ج) +(٢٠٠٠وحدة×١٢ج) = ٣٠٠٠٠ + ٢٤٠٠٠ = ٥٤٠٠٠ ج .

٣.تمثل رصيد أخر المدة للمخزون فى ١٩٩٧/٤/٣٠ و البـالغ ٣٠٠٠ وحدة فى تكلفة أحدث المشتريات على النحو التالى :-

٢٠٠٠ وحدة من مشتريات ١٩٩٧/١/٣١ × ١٢ ج = ٢٤٠٠٠ ج

١٠٠٠ وحدة من مشتريات ١٩٩٧/٤/١ × ١٥ ج = ١٥٠٠٠ ج

تكلفة المخزون فى ١٩٩٧/٤/٣٠ ٣٩٠٠٠ ج

ب- مثال توضيحى على استخدام طريقة المتوسط المرجح لتكلفة المخزون :

فيمـا يلـى البيانـات المستخرجة مـن دفـاتر شـركة الجوهـرة النتعلقـة بـأحد المنتجات :-

البيـــــان	الوحدات المشتراه	وحدات المخزون	تكلفة الوحدة	اجمالى التكلفة	المتوسط المرجح
رصيد المخزون فى ١٩٩٧/١/١	٥٠٠٠	٥٠٠٠	---	٥٠٠٠٠	١٠
مشتريات فى ١٩٩٧/١/٣١	٤٠٠٠	٩٠٠٠	١٢	٤٨٠٠٠	١٠,٨٩ (١)
مبيعات فى ١٩٩٧/٢/١٥	(٢٠٠٠)	٧٠٠٠	١٠,٨٩	(٢١٧٨٠)	١٠,٨٩ (١)
مشتريات فى ١٩٩٧/٤/١	١٠٠٠	٨٠٠٠	١٥	١٥٠٠٠	١١,٤ (٢)
مبيعات فى ١٩٩٧/٤/٢٥	(٥٠٠٠)	٣٠٠٠	١١,٤	(٥٧٠٠٠)	١١,٤ (٢)
رصيد المخزون فى ١٩٩٧/٤/٣٠	---	٣٠٠٠	١١,٤	٣٤٢٠٠	١١,٤ (٢)

ملاحظات :

المتوسط المرجح لمشتريات ١٩٩٧/١/٣١ = $\frac{٤٨٠٠٠ + ٥٠٠٠٠}{٤٠٠٠ + ٥٠٠٠}$ = $\frac{٩٨٠٠٠}{٩٠٠٠}$ = ١٠,٨٩ ج ، و بالتالى يتم الصرف من المخزون بالمتوسط المرجح للتكلفة ، و لذلك فإن تكلفة الوحدات المباعة فى ١٩٩٧/٢/٢٥ = ٢٠٠٠ ×١٠,٨٩ = ٢١٧٨٠ جنيه ، و تكلفة رصيد المخزون بعد أتمام البيع = ٧٠٠٠ وحدة × ١٠,٨٩ = ٧٦٢٣٠ جنيه .

المتوسط المرجح لمشتريات ٩٧/٤/١ = $\frac{١٥٠٠٠ + ٧٦٢٣٠}{١٠٠٠ + ٧٠٠٠}$ = $\frac{٩١٢٣٠}{٨٠٠٠}$ = ١١,٤ ج ، و يتم الصرف من المخزون بالمتوسط المرجح للتكلفة ، و بناء على ذلك فإن تكلفة الوحدات المباعة فى ١٩٩٧/٤/٢٥ = ٥٠٠٠ وحدة × ١١,٤ = ٥٧٠٠٠ ج ، و تكلفة رصيد المخزون بعد أتمام البيع فى ١٩٩٧/٤/٣٠ =٣٠٠٠وحدة × ١١,٤ = ٣٤٢٠٠ جنيه .

٢/٣/٢ المعالجة البديلة المسموح بها :

يمكن استخدام طريقة الوارد اولاً يصرف أولاً عند تحديد تكلفة المخزون فى غير تلك الحالات التى تستخدم فيها طريقة التكلفة الفعلية .

تفترض طريقة الوارد اولاً يصرف أولاً أن بنود المخزون التى تم شراؤها أو انتاجها أخيراً يتم بيعها أولاً و بالتالى فإن البنود المتبقية فى المخازن فى نهاية الفترة هى تلك التى تم شراؤها أو انتاجها أولاً .

و تلك الطريقة لا تؤدى الى تحديث التكلفة المحملة على المخزون أولاً بأول ، و لكن تقوم بعملية التحديث للتكلفة المحملة على قائمة الدخل لمقابلة الأيرادات الناتجة من بيع المخزون .

و فيما يلى مثالاً توضحياً على أستخدام طريقة الوارد أخيراً يصرف اولاً لحساب تكلفة المخزون .

فيما يلى البيانات المستخرجة من دفاتر شركة الجوهرة لاحد منتجاتها :

البيـــــان	الواحدات المشتراه	وحدات المخزون	تكلفة الوحدة	اجمالى التكلفة
رصيد المخزون فى ١٩٩٧/١/١	٥٠٠٠	٥٠٠٠	١٠	٥٠٠٠٠
مشتريات فى ٣١ / ١ / ١٩٩٧	٤٠٠٠	٩٠٠٠	١٢	٤٨٠٠٠
مبيعات فى ١٥ / ٢ / ١٩٩٧	(٢٠٠٠)	٧٠٠٠	١٢	(٢٤٠٠٠)
مشتريات فى ١/ ٤ / ١٩٩٧	١٠٠٠	٨٠٠٠	١٥	١٥٠٠٠
مبيعات فى ٢٥ / ٤ /١٩٩٧	(٥٠٠٠)	٣٠٠٠	-	(٥٩٠٠٠)
رصيد المخزون فى ٣٠ / ٤ / ١٩٩٧	-	٣٠٠٠	١٠	٣٠٠٠٠

باتباع تلك الطريقة يفترض ان الوحدات الباقية فى المخزن فى ٣٠/٤١/ ١٩٩٧من الوحدات التى كانت موجودة فى أول العام اى انها تمثل أقدم وحدات المخزون .

وتكون تكلفة مبيعات ١٩٩٧/٢/١٥ = ٢٠٠٠ وحدة × ١٢ تكلفة الوحدة الواحدة = ٢٤٠٠٠ ج .

وتكلفة المخزون بعد اتمام البيع = ٥٠٠٠ وحدة بتكلفة ١٠ ج للوحدة + ٢٠٠٠ وحدة بتكلفة ١٢ ج للوحدة = ٥٠٠٠٠ + ٢٤٠٠٠ = ٧٤٠٠٠ ج

وتكون تكلفة مبيعات٢٥/٤/ ١٩٩٧ = (١٠٠٠ وحدة من مشتريات ١/٤ ×١٥ ج) + (٢٠٠٠ وحدة من مشتريات ١٩٩٧/١/٣١ × ١٢ ج + (٢٠٠٠ وحدة من مخزون ١٩٩٧/١/١ × ١٠ ج) = ١٥٠٠٠ + ٢٤٠٠٠ + ٢٠٠٠٠ =٥٩٠٠٠ ج .

وتكلفة المخزون بغد أتمام البيع =٣٠٠٠ ج×١٠ج= ٣٠٠٠٠ ج

٤/٢ صافى القيمة البيعية للمخزون Net realisable Value

قد لايمكن إسترداد تكلفة المخزون إذا ما تعرض للتلف أو التقادم الكلى أو الجزئى أو إذا إنخفض سعر بيعة . وقد لايمكن أيضاً إسترداد تكلفة المخزون إذا زادت التكلفة التقديرية لإتمامة أو إذا زادت التكلفة المتوقع تحملها لإتمام عملية البيع عن سعر بيعه .إن العرف المهنى القائل بأن يتم تخفيض قيمة المخزون إلى أقل من تكلفتة ليصل إلى صافى قيمتة البيعية يتمشى مع وجهة النظر القائلة بإنه يجب ألا تظهر الاصول بقيمة أعلى من تلك المتوقع أن تتحقق من بيعها أو إستخدامها .

عادة ما يتم تخفيض قيمة المخزون إلى صافى قيمتة البيعية على أساس كل بند على حدة ، إلا أنه فى بعض الاحوال قد يكون مناسباً تجميع البنود المتجانسة أو المتعلقة ببعضها فى مجموعات ، وقد تكون تلك هى الحالة بالنسبة لبنود المخزون المتعلقة بنفس خط الانتاج والتى لها نفس الغرض أو نفس الاستخدامات النهائية والتى يتم إنتاجها وتسويقها فى نفس المنطقة الجغرافية ولايمكن عملياً تقييمها بصفة منفصلة عن غيرها من البنود فى نفس خط الانتاج .

ولايجوز أن تخفض قيمة بنود المخزون على أساس تبويب المخزون مثل البضاعة التامة أو كل بنود المخزون فى صناعة معينة أو منطقة نشاط جغرافية . وعادة ما تقوم منشأت تقديم الخدمات بتجميع التكاليف المتعلقة بكل خدمة لها سعر بيع منفصل ومحدد ، ولذلك فإن كل خدمة تعامل على أنها بند مستقل .

يعتمد تقدير صافى القيمة البيعية على الدلائل المتاحة التى يمكن أن يعتد بها وقت إعداد هذا التقدير والتى يكون من المتوقع أن تحققها بنود المخزون . وتأخذ هذه التقديرات فى الاعتبار تنبذبات السعر أو التكلفة المتعلقة مباشرة بأحداث لاحقة تؤكد ظروفاً كانت قائمة فى نهاية الفترة إلى المدى الذى تكون فيه تلك الاحداث مؤكدة لظروف قائمة فى تاريخ نهاية الفترة .

وعند تقدير صافى القيمة البيعية يجب أن يؤخذ فى الحسبان الغرض من الاحتفاظ بالمخزون ، فعل سبيل المثال فإن صافى القيمة البيعة لكمية المخزون المحتفظ بها لمقابلة مبيعات المنشأة أو عقود الخدمات تحسب على أساس قيمة العقد .وأذا ما كانت عقود البيع لكميات أقل من الكميات المحتفظ بها فى المخازن فإن صافى القيمة البيعية للكمية الزائدة تحسب على أساس أسعار البيع عامة . ويتم معالجة الخسائر المتوقعة لعقود البيع الملزمة بما يزيد عن كميات المخزون المحتفظ بها وكذلك الخسائر المتوقعة لعقود الشراء الملزمة طبقاً للمعيار المحاسبى المصرى الخاص بالظروف الطارئة والاحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية .

لايتم تخفيض المواد والمهمات الاخرى المحتفظ بها بغرض الاستخدام فى عملية إنتاج لأقل من التكلفة ، إذا ما كانت المنتجات التامة التى تدخل فيها تلك المواد والمهات من المتوقع أن تباع بسعر لايقل عن التكلفة أو أعلى منها .

إلا أنه عندما يتبين أن الانخفاض فى سعر المواد سوف يترتب عليه أن تزيد تكلفة المنتجات التامة عن صافى القيمة التى يمكن تحقيقها .ويكون المقياس الافضل فى هذه الحالة هو تكلفة الاحلال لهذه المواد .

يتم عمل تقدير جديد لصافى القيمة البيعية فى كل فترة تالية . وعندما تنتهى الظروف التى تم تخفيض قيمة المخزون بسببها إلى أقل من التكلفة الظروف التى تم تخفيض قيمة المخزون بسببها إلى إقل من التكلفة فإنه يتم رد مبلغ التخفيض بحيث تظهر قيمة المخزون الجديدة بالتكلفة أو صافى القيمة البيعية المعدلة أيهما أقل . ويحدث هذا على سبيل المثال عندما يبقى أحد بنود المخزون المقوم بصافى القيمة البيعية نتيجة إنخفاض سعر بيعه ضمن المخزون فى الفترة التالية .

٢/٥ تحميل المخزون على المصروفات

تحمل القيمة الدفترية للمخزون المباع كمصروف فى الفترة التى تحقق فيها الايراد الناتج عن البيع .

ويجب تحميل أى تخفيض نتج عن إنخفاض صافى القيمة البيعية للمخزون عن قيمته الدفترية البيعية وأيضاً كافة الخسائر فى المخزون كمصروف فى نفس الفترة التى حدث فيها هذا التخفيض أو تحققت فيها هذه الخسائر .

كما يجب معالجة قيمة أى رد لأى تخفيض فى قيمة المخزون الناشئ عن الزيادة فى صافى قيمته البيعية كتخفيض فى تكلفة المخزون المباع فيها .

تؤدى عملية تحميل القيمة الدفترية للمخزون المباع كمصروف إلى تطبيق مبدأ مقابلة الايرادات بالمصروفات .

قد تستخدم بعض بنود المخزون فى إنشاء أصول ثابتة وعندئذ تحمل تكلفة هذه البنود على حسابات هذه الاصول ومن ثم يتم إهلاكها على مدار العمر الإفتراضى لهذه الأصول وفقاً للمعيار المحاسبى المصرى بالأصول الثابتة وإهلاكاتها .

٦/٢ الإفصاح عن المخزون

فيما يلى القواعد والاسس المرتبطة بالافصاح عن المخزون :-

١- يجب أن تفصح القوائم المالية عن الاتى :

(أ) السياسات المحاسبية المتبعة عند قياس قيمة المخزون بمافى ذلك الطريقة المستخدمة لحساب التكلفة .

(ب) إجمالى القيمة الدفترية للمخزون مبوبة تبويباً يتفق مع طبيعة نشاط المنشأة .

(ج) القيمة الدفترية للمخزون المدرج بصافى قيمته البيعية .

(د) قيمة أى رد لأى تخفيض فى قيمة المخزون .

(ه) الظروف أو الأحداث التى أدت إلى رد التخفيض فى قيمة المخزون .

(و) قيمة المخزون المرهون كضمان لإلتزامات .

٢- تعتبر المعلومات الخاصة بالقيمة الدفترية للتبويبات المختلفة للمخزون وكذلك مدى التغير فى هذه الأصول مفيدة لمستخدمى القوائم المالية ، والتبويبات المتعارف عليها لبنود المخزون هى البضاعة المشتراه بغرض البيع ومهمات الإنتاج ،والمواد ، والإنتاج تحت التشغيل ، والإنتاج التام . ويتم وصف بنود المخزون فى منشآت تقديم الخدمات على أنها إنتاج تحت التشغيل .

٣- عندما يتم تحديد تكلفة المخزون بإستخدام طريقـة الـوارد أخـيراً يصـرف أولا طبقاً للمعالجة البديلة المسموح بها فإنه يجب أن تتضمن القوائم الماليـة إفصاحاً عن الفرق بين قيمة المخزون كما هى ظاهرة بالميزانية وأى من :

(أ) القيمة المحسوبة أو صافى القيمة البيعية ،

أو(ب) التكلفة الحالية فى تاريخ الميزانية أو صافى القيمة البيعية أيهما أقل

٤- يجب أن تفصح القوائم المالية عن :

(أ) قيمة المخزون التى تم تحملها كمصروفات خلال الفترة .

أو(ب) تكاليف التشغيل المقابلة للإيراد والمحملـة كمصروفـات خـلال نفس الفترة مبوبة طبقاً لطبيعتها .

٥- تتكون تكاليف المخزون المحملة كمصروفـات خـلال الفـترة مـن التكـاليف التى سبق أخذها فى الاعتبار عند قياس تكلفة المخـزون المبـاع ، وتكـاليف الإنتاج غير المباشرة التى لم يتم تحمليها على المخزون والبنود غير العادية لتكاليف أخرى مثل تكاليف التوزيع .

٦- تسـتخدم بعـض المنشـآت نمـاذج مختلفـة لقائمـة الدخـل والتـى تـؤدى إلـــى الإفصـاح عـن مبـالغ متعـددة بـدلاً مـن تكلفـة المخـزون التـــى تـم تحميلهـا كمصروف خلال الفترة ، ووفقاً لهذا النمـوذج تفصـح المنشـأه عـن تكـاليف التشغيل المقابلة لإيرادات الفترة مبوبة لطبيعتها . وفـى هـذه الحالـة تفصـح المنشأه عن التكاليف المحملـة وتكـاليف العمالـة وتكـاليف التشـغيل الأخـرى بالإضافة إلى قيمة التغير فى المخزون عن الفترة .

٧- قد يصل حجم أو طبيعة أو تكرار حدوث التخفيض فى القيمة للوصول إلى صافى القيمة البيعية إلى الحد الذى يتطلب الإفصاح طبقاً للمعيار المحاسـبى

المصرى الخاص بصافى ربح أو خسارة الفترة والاخطاء الجوهرية وتغيير السياسات المحاسبية .

٧/٢ دور وإجراءات مراقب الحسابات

تتمثل مسئولية مراقب الحسابات عند فحص المخزون فى تحديد مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية للمخزون ، وتحقيق وجود وملكية المخزون وتحديد نوعيتها وحالتها من حيث جودتها ، والتأكد من صحة تقويمه بمافى ذلك التسعير والدقة الحسابية لقوائم الجرد ،كما يجب ان يتأكد من عمل المخصصات اللازمة لتغطية خسائر البضائع المتقادمة أو بطيئة الحركة ، بالاضافة الى التحقق من كفاية الافصاح عن المخزون فى القوائم المالية وأيضاحاتها .

وفيما يلى برنامج مراجعة لتحقيق المخزون لاحد الشركات الصناعية :-

<u>اولا دراسة وتقويم هيكل الرقابة الداخلية الخاص بالمخزون</u>

حيث يتعين على مراقب الحسابات ان يقوم بالاتى :-

١- الحصول على وصف لهيكل نظام الرقابة الداخلية للمخزون وذلك باستخدام قوائم الاستقصاء والمذكرات المكتوبة وعن طريق اعداد خرائط التدفق ، وفيما يلى عديد من الامور التى يجب على مراقب الحسابات يفحصها:-

- ما اذا كانت المشأة تحتفظ بسجلات جرد مستمر لكل نوع من أنواع المخزون .
- ما اذا كان يتم تحقيق سجلات الجرد المستمر بالجرد الفعلى مره على الاقل فى السنة .

- ما اذا كان يتم التقص عن اسباب الفروق بين نتائج الجرد الفعلى وسجلات الجرد المستمر قبل تعديل وتسوية سجلات الجرد .
- ما اذا كان هناك اداره مشتريات مستقلة مسئولة عن شراء جميع المواد والمهمات .
- ما اذا كان جميع البضائع الوارده يتم تسلمها عن طريق ادارة مستقلة للاستلام .
- ما اذا كان هناك ادارة للمخازن مسئولة عن عهد المواد والمهمات بحيث لايتم صرف تلك المواد الا بناء على طلبات صرف معتمد .

٢- فحص عينة من اوامر شراء فى العينة ، وفحص فاتورة المورد وتقرير الاستلام عن كل أمر شراء ، مع متابعة قيد العملية بيومية المشتريات ودفتراستاذ الدائنين ، كما يجب مراجعة سداد المبلغ المستحق الى المورد فى دفتر النقدية والبنك ، ويجب ان يتم ملاحظة وجود توقيعات المسئولين على الفواتير بشأن اعتماد الاسعار ومراجعة التضريبات والمجاميع وشروط الائتمان ، كما يجب مراجعة الكميات والاسعار الوارده بالفاتورة مع أمر الشراء وتقرير الاستلام ، كما يتعين مراجعة الدقة الحسابية بيومية المشتريات والترحيلات الى استاذ الدائنين والاستاذ العام ، ويجب ان يتم أختيار وفحص عينة من الاشعارات المدينة المرتبطة بالمردودات ، كما يجب مراجعة سجلات قسم الشحن بشأن البضاعة المرتده الى الموردين .

٣- أختيار نظام محاسب التكاليف فى حالة المنشأة الصناعية .

٤- تقويم نظام الرقابة الداخلية للمخزن من خلال الوصف الذى تم الحصول عليه لهيكل الرقابة الداخلية على المخزون ، واختبار مدى تنفيذ ذلك

الهيكل مع التعرف على نقاط القوه والضعف الموجودة ، وتقويم تلك الجوانب على أن يتم تصميم بقية خطوات برنامج المراجعة بما يتناسب مع ذلك .

ثانياً أختبارات تحقيق المخزون

حيث يتعين على المراقب القيام بالاتى :-

١- الاشتراك مقدما فى تخطيط عملية الجرد الفعلى ويتضمن أختيار أفضل تاريخ لاجراء الجرد ، وتحديد ما اذا كان يتعين تعطيل العمل بكل او بعض ادارات المنشأه ، اعداد تعليمات مكتوبة لجميع الموظفين المشتركين بعملية الجرد ، تخطيط الرقابة على جميع بطاقات الجرد والكشوف والمستندات اللازمة طوال عملية الجرد وتلخيص وتسعير المخزون .

٢- ملاحظة الجرد الفعلى واختبار جرد بعض الاصناف .

٣- مراجعة كيفية معالجة بضاعة الامانة ، والتحقق من أن المخزون لايحتوى على أى بضاعة مملوكه لاخرين او يجب تحميلها على حسابات بعض الاصول الاخرى .

٤- تحقيق وجود البضاعة الموجودة فى المخازن العامة وبضاعة الامانة المرسلة .

٥- تحديد جودة وحالة المخزون .

٦- الحصول على نسخة كاملة من قوائم الجرد وتحقيقها من الناحية الحسابية ومتابعة الاصناف التى قام المراجع بعدها فى القوائم .

٧- مراجعة اسس وطرق تسعير المخزون .

٨- أختبار تسعيرالخامات والبضاعة المشتراه .

٩- التأكد من صحة تسعير مخزون الانتاج التام وغير التام .
١٠- أختيار اساس التكلفة أو السوق ايهما أقل لاسعار المخزون .
١١- مقارنة قوائم الجرد الفعلى مع سجلات الجرد المستمر .
١٢- مراجعة صحة الفصل بين مشتريات ومبيعات السنة الحالية ومشتريات ومبيعات السنة الجديدة .
١٣- التحقق من مفعولية رقم المخزون مقارنة بالاعوام السابقة ، مع فحص نسبة مجمل الربح الى المبيعات ، وحساب معدل دوران المخزون مع أهمية الرجوع الى الطاقة الانتاجية ومساحة التخزين المتاحة .
١٤- تحقيق ما اذا كان قد تم رهن جزء من المخزون ومراجعة ارتباطات الشراء والبيع باسعار محده مقدماً .
١٥- الحصول على شهادة من العميل بصحة الجرد وصحة تقويم المخزون.
١٦- التأكد من صحة عرض المخزون وكفاية الافصاح عن القوائم المالية طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية حيث يتعين التعرف على :-

أ- ما اذا كان تم الافصاح عن السياسات المحاسبة المتبعة فى تقيم الانواع المختلفة من المخزون متضمنه الطرق المستخدمه فى كيفية تحديد تكلفة المخزون .

ب- ما اذا كان قد تم الافصاح عن القيمة الدفترية لانواع المخزون وتم بتويب القيمة الدفترية تبعاً لطبيعة النشاط .

ج- ما اذا كان قد تم الافصاح عن قيمة ايه أيرادات مثبتة بالقوائم المالية تكون ناتجة عن ارتفاع فى قيمة مخزون سبق تخفيض قيمته لصافى القيمة البيعية فى فترات مالية سابقة ، و الاسباب التى ادت الى ارتفاع قيمة المخزون مره أخرى ، وبالتالى أثبات تلك الايرادات .

هـ- ما اذا كان قد تم الافصاح عن القيمة الدفترية لانواع المخزون المرهون كضمان مقابل الالتزامات على المنشأه .

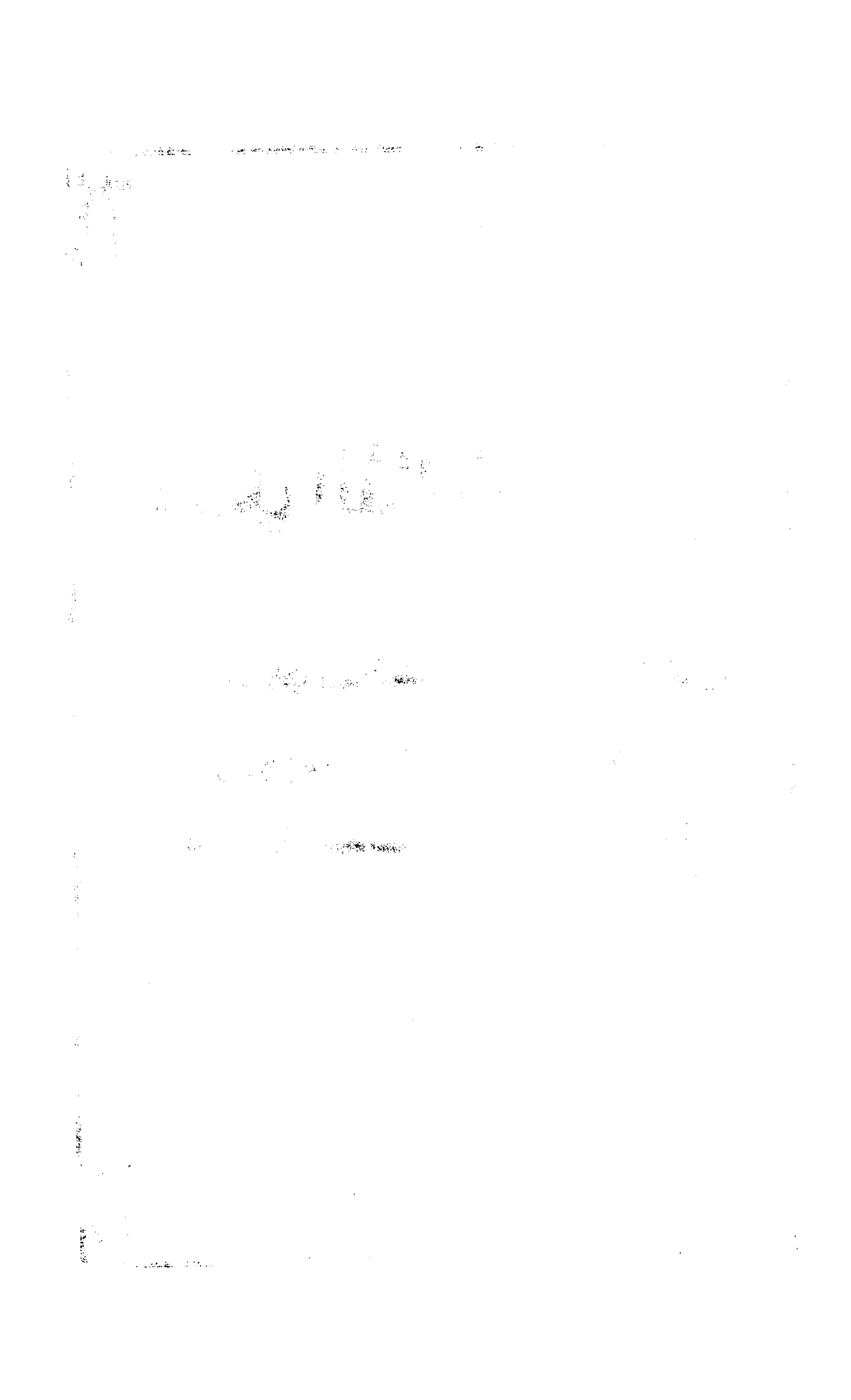
و- ما اذا كان قد تم الافصاح عن تكلفة البضاعة المباعة وتكاليف التشغيل المحملة خلال الفترة المالية مبوبة حسب طبيعتها .

ى- فى حالة اذا ما تم أستخدام طريقة الوارد أخيراً يصرف اولا - هل تم الافصاح عن الفرق فى قيمة المخزون محسوباً طبقاً لاى من :-

- القيمة الاقل لحساب قيمة المخزون باستخدام طريقة الوارد اولاً يصرف أولاًأو طريقة المتوسط المرجح .
- القيمة الاقل عند حساب المخزون باستخدام طريقة القيمة الحالية أوصافى القيمة البيعية .

الفصل الثالث

المحاسبة عن تكاليف البحوث و التطوير
و دورو إجراءات مراقب الحسابات
فى ضوء معايير المحاسبة المصرية



الفصل الثالث

المحاسبه عن تكاليف البحوث والتطوير
ودور واجراءات مراقب الحسابات
فى ضوء معايير المحاسبة المصرية

مقدمـــه

يهتم هذا الفصل بدارسة موضوع المحاسبة عن تكاليف البحوث والتطوير فى ضوء معيار المحاسبة المصرية رقم (٦) ، ودور واجراءات مراقب الحسابات فى هذا الشأن [١] .

يتعرض المعيار بوجه عام لوصف المعالجات المحاسبية المتعلقة بتكاليف أنشطة البحوث والتطوير ، ومتى يمكن تحميل تلك التكاليف على الاصول المتعلقة بها ، ومتى يمكن تحميلها على المصروفات مباشرة .[٢]

وقد تناول المعيارمفهوم البحوث والتطوير ومكونات تكلفتها ، كما تعرض المعيار أيضاً للإفصاحات المطلوبة المرتبطة بها ، والتى تتمثل فى الافصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة ، والمبالغ التى تم تحميلها منها على مصروفات الفترة وطرق استهلاك تكاليف الابحاث ، كما يتطلب المعيار أيضاً الافصاح عن حركة رصيد تكلفة الابحاث والتطوير خلال العام .

يهتم هذا الفصل بشكل رئيسى بموضوع المحاسبه عن تكاليف البحوث التطوير ، ولذى ينحصر اساساً فى هل تبثت تلك التكاليف كاصول ام

---

[١] يناظر المعيار المحاسبى الدولى رقم (٩) وبذات العنوان .

[٢] لا ينطبق ذلك المعيار على تكاليف أنشطة البحوث والتطوير التى تقوم بها المنشاه لحساب الغير والتى تعالج فى ظل معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) بعنوان المخزون .

كمصروفات ، من هنا يتعين التركيز على بيان الاسس التى تحدد متى تثبت تكاليف البحوث والتطوير كمصروفات ، ومتى تثبت كاصول .

وتحقيقا لاهداف ذلك الفصل يتم تقسيمه الى الموضوعات التالية :-

١/٣ تعريف وطبيعة ومكونات تكاليف البحوث والتطوير.

٢/٣ الاعتراف بتكاليف البحوث والتطوير.

٣/٣ استهلاك تكاليف التطوير.

٤/٣ عدم جدوى تكاليف التطوير.

٥/٣ الافصاح عن تكاليف البحوث والتطوير.

٦/٣ دور واجراءات مراقب الحسابات.

١/٣ تعريف وطبيعة ومكونات تكاليف البحوث والتطوير

يهتم هذا الجزء بشرح تعريف وطبيعة تكاليف البحوث والتطوير ، وتحديد مكونات تكاليف البحوث والتطوير والإشارة الى طبيعة ذلك النشاط بموجب عقود مع الغير .

١/١/٣ تعريف وطبيعة تكاليف البحوث والتطوير

ينحصر موضوع المحاسبة عن تكاليف البحوث والتطوير فى نقطة اساسية هى هل تثبت تلك التكاليف كاصول ام كمصروفات ، ولتحديد طبيعة البحوث والتطوير بتعين تعريف كل من البحوث والتطوير، وإيجاد الاختلاف بينهما طبقاً للمعيار المحاسبى المصرى رقم (٦) .[1]

١- البحوث

هى أجراء فحص ودراسة من أجل اكتساب معرفىة جديدة عملية أو فنيه او من أجل مزيد من التفهم والاستيعاب لتلك المعارف.

ومن أمثلة الانشطة التى عادة ما تكون ضمن اعمال البحوث مايلى :

أ- الانشطة التى تهدف الى الحصول على معرفة جديدة .

ب- البحث عن تطبيقات للاكتشافات الناتجة عن البحوث او المعرفة الاخرى .

ج- البحث عن بديل لمنتج أو عملية معينه .

---

[1] لا ينطبق ذلك المعيار على تكاليف تنقب وتنمية حقول النفط والغاز والثروات المعدنية فى الصناعات الاستخراجية ، لا انه ينطبق على اى تكاليف بحوث وتطوير أخرى فى تلك الصناعات .

د- تشكيل او تصميم لمنتج محتمل جديد او محس اولبدائل عمليات التشغيل .

٢ - التطوير

هى ترجمة نتائج البحوث وغيرها من المعارف التى يتم التوصل اليها وذلك فى صورة خطة او تصميم ما بغرض انتاج جديد او محسن بشكل جوهرى لمواد او ادوات او منتجات او عمليات او انظمة او خدمات وكل ذلك قبل البدء فى الانتاج على نطاق تجارى .

وغالباً ما تكون طبيعة الاعمال المتعلقة بنشاط البحوث والتطوير مفهومة ، ولكن قد يصعب أحياناً فى التطبيق العملى تحديد تلك الاعمال ، وعلى الرغم من أن التعريفات السابقة تساعد المنشأت فى هذا الخصوص ، الا أن معرفة اعمال البحوث والتطوير غالباً ما تعتمد على طبيعة النشاط وكيفية تنظيمه ونوعية المشروعات المنفذه .

ومن أمثلة الانشطة التى عادة ما تكون ضمن اعمال التطوير ما يلى :-

(أ) تقييم بدائل المنتجات أو لعمليات تشغيل معينه .

(ب) تصميم وتصنيع وإختبار نماذج واسطمبات ما قبل التشغيل .

(ج) تصميم عدد وأدوات واسطمبات متعلقة بتقنية جديدة .

(د) تصميم وتشييد وتشغيل مصنع تجريبى ليس على نطاق مجدىاقتصاديا للتشغيل التجارى .

كذلك من أمثلة الانشطة المتعلقة بدرجة كبيرة بأنشطة البحوث والتطوير ولكن ليست من أعمال البحوث والتطوير :

(أ) المتابعة الهندسية الإنتاج التجارى فى مراحله الاولى .

(ب) أعمال مراقبة الجودة أثناء الانتاج التجارى .

(ج) بحث أسباب التوقف أثناء الإنتاج التجارى .

(د) الاعمال الروتينية الجارية لتجويد أو تحسين خصائص منتج قائم .

(هـ) تغير إمكانية حالية لتلائم إحتياجات معينه أو رغبة عميل كجزء من النشاط الاقتصادى .

(و) التعديلات الموسمية والدورية فى تصميم المنتجات القائمة .

(ز) التصميم الروتينى للعدد والادوات والاسطمبات .

(ح) الانشطة المتعلقة بالانشاءات والنقل وإعادة التنظيم أو بدأ تشغيل معدات ليست مستخدمه خصيصاً لمشروعات البحوث والتطوير بما فى ذلك التصميم والانشاءات الهندسية لتلك الانشطة .

٢/١/٣ مكونات تكاليف والتطوير البحوث

وتشمل مكونات تكاليف البحوث والتطوير مايلى :-

١- يجب أن تتضمن تكاليف البحوث والتطوير كل التكاليف التى لها علاقة مباشرة بنشاط البحوث والتطوير او التى يمكن تحميلها بطريق معقولة على تلك الانشطة .

٢- تتضمن تكاليف البحوث والتطوير ما يلى حسب الاحوال :-

(أ) الاجور والمرتبات والمصروفات المتعلقة بها والخاصة بالموظفين العاملين بأنشطة البحوث والتطوير .

(ب) تكلفة المواد والخدمات المستخدمه فى أنشطة البحوث والتطوير.

(ج) اهلاك الاصول الثابتة المستخدمه فى انشطة البحوث والتطوير .

(د) التكاليف غير المباشرة بخلاف المصروفات الادارية والعمومية والمتعلقة بانشطة البحوث والتطوير .

وتحمل تلك التكاليف باسس شبيه بتلك الاسس المستخدمه فى تحميل التكاليف غير المباشرة على المخزون طبقاً للمعيار المحاسبى المصرى الخاص بالمخزون .

(هـ) التكاليف الاخرى كاستهلاك حقوق براءات الاختراع والرخص على ان تكون متعلقة بانشطة البحوث والتطوير .

٣- ويجب الاتتضمن تكاليف البحوث والتطوير أية مصاريف بيعية ، اما بالنسبة لتكاليف الاقتراض فهى تخضع للمعالجة البديلة المسموح بها فى المعيار المحاسبى المصرى الخاص بتكاليف الاقتراض .

٣/١/٣ نشاط البحوث والتطوير بموجب عقود مع الغير

قد تقوم منشأه ما بنشاط البحوث والتطوير لحساب منشأه أخرى طبقاً لعقد مع هذه المنشأه ، وعندما يظهر جوهر الاتفاق ان الاخطار والمنافع المرتبطة بالبحوث والتطوير تنقل أو سوف تنقل الى المنشأه الاخرى ، فعلى المنشأه التى تقوم بأعمال البحوث والتطوير أن تعالج هذه التكاليف طبقاً للمعيار المحاسبى المصرى الخاص بالمحاسبة عن عقود الانشاءات وتثبت المنشأه المتلقية للاخطار والمنافع هذه التكاليف طبقاً لهذه المعيار .

عندما يكون جوهر الاتفاق مع المنشأه الاخرى لا ولن يترتب عليه نقل أخطار ومنافع البحوث والتطوير للغير تعالج المنشأه التى تقوم بالبحوث والتطوير هذه التكاليف طبقاً لهذه المعيار .ومن العوامل التى تشير الى أن الاخطار والمنافع لن تنقل الى الغير ما يلى :

(أ) إلتزم المنشاه التى تقوم بأعمال البحوث والتطوير طبقاً للعقد برد جميع الاموال المدفوعه من قبل المنشأه الاخرى بغض النظر عن نتيجة البحوث والتطوير .

(ب) وحتى ولو لم يلزم العقد المنشأة التى تقوم بأعمال البحوث والتطوير برد أى من الأموال المدفوعة من قبل المنشأة الأخرى ، فان رد الأموال قد يكون وارداً طبقاً لإختيار المنشأة الأخرى أو أن الظروف المحيطة تعطى الإنطباع أن رد الأموال وارد .

٢/٣ الاعتراف بتكالف البحوث والتطوير (واثباتها)

يعتمد تحميل تكاليف البحوث والتطوير على الفترات المالية على العلاقة بين التكاليف والعائد الاقتصادى الذى تتوقعه المنشأه من أنشطة البحوث والتطوير .

فعندما يكون من المحتمل بدرجة كبيرة تولد عائد أقتصادى مستقبلى من تلك التكاليف ، وانه يمكن تقديرها بطريقة منطقية سليمة يمكن الاعتراف بتلك التكاليف وأثباتها كاصول .

ومن طبيعة أنشطة التطوير انه يمكن فىبعض الاحيان وجود أحتمال الحصول على عائد أقتصادى مستقبلي ، وذلك لان المشروع يكون قد تعدى مرحلة البحث ، لذلك فأن تكاليف التطوير يتم الاعتراف بها كاصل عند توافر شروط معينه تشير الى انه من المحتمل بدرجة كبيرة ان ينتج عن هذه التكاليف عائد أقتصادى مستقبلى.

وفيما يلى أيضاح تفصيلى لإثبات كل من تكاليف البحوث والتطوير :-

١/٢/٣ الاعتراف (واثبات) تكاليف البحوث

يجب اثبات تكاليف البحوث مصروفات فى الفترة التى تم تحمل التكاليف خلالها ولا يجب ان يتم أثباتها كاصل لفترات لاحقة .

٢/٢/٣ الاعتراف (واثبات) تكاليف التطوير

تعالج تكاليف التطوير كمصروفات فى الفترة التى تم تحمل التكاليف خلالها (وعندئذ لايجوز الاعتراف بها كاصول فى فترة لاحقة) وشروط الاعتراف بها كاصل كما يلى :-

(أ) ان المنتج او عملية التشغيل محدده بوضوح ، وان التكاليف الخاصة بها يمكن فصلها وتقديرها بصوره موثوق فيها .

(ب) يمكن أثبات الجدوى الفنية للمنتج او العملية .

(ج) تنوى المنشأه انتاج وتسويق واستخدام المنتج او العملية .

(د) وجود سوق للمنتج او العملية . وفى حالة الإستخدام داخل المنشأه بدلاً من بيعها فأنه يمكن التحقق من فائدتها بالنسبة للمنشأه .

(هـ) توفر الموارد الكافية او يمكن التحقق من امكانية الحصول عليها لاكمال المشروع وتسويقه او استخدام المنتج او العملية .

هذا ويجب ان لاتتعدى تكاليف التطوير المرسمله العائد الاقتصادى المتوقع بعد خصم تكاليف التطويرالمتوقعه والتكاليف التسويقية والادارية المتعلقة مباشرة بتسويق المنتج .

وقد الوقت الذى قد تستوفى فيه تكاليف التطوير شروط إعتبارها أصلا الا أنها قد لاتستوفى شروط الرسمله لعدم وجود دليل كافى على أن العائد

الاقتصادى المستقبلى سيتدفق الى المنشأه نتيجة لتكاليف التطوير هذه ، فى هذه الحالة تعالج تكاليف التطوير كمصروفات فى الفترة التى يتم تحمل التكاليف خلالها ولايعترف بها كاصول فى فترة لاحقه .

قد يتمثل العائد الاقتصادى المستقبلى المتوقع أن تحصل عليه المنشأه من أنشطة التطوير فى مبيعات للمنتج أو العملية أو تخفيض فى المصاريف أو أى عائد أخر من استخدام المنتج أو العملية فى المنشأه نفسها . وتبنى تقديرات الايرادات والوفر فى التكاليف على الاسعار والتكاليف المستقبلية إذا كان من المتوقع أن يكون سعر البيع المستقبلى أقل من الاسعار السائدة فى نهاية الفترة وأن هذه الاسعار الاقل لن يتم تعويضها بوفورات إضافية فى التكلفة . وفيما عدا ذلك تبنى تقديرات الايرادات والوفر فى التكلفة على الاسعار والظروف السائدة فى نهاية الفترة .

ويعتمد تطبيق شروط الرسملة الموضحة سابقاً على تقييم حالة عدم التأكد التى دائماً ما تصاحب نشاط التطوير، ويجب أن تعامل هذه الحالات من عدم التأكد بحيطة وحذر عند إتخاذ القرارات الخاصة بتقدير مبلغ تكاليف التطوير التى سوف ترسمل ، ولايعنى استخدام مبدأ الحيطة والحذر التعمد فى تخفيض قيمة الاصول .

٣/٣ استهلاك تكاليف التطوير

يتم استهلاك **Amortization** تكاليف التطوير المرسمله بطريقة منتظمه وتثبت كمصروفات من اجل مقابلة أثبات العائد الاقتصادى المستقبلى المتعلقة بها .

وغالباً ما يتم تحديد العلاقة تكاليف التطوير والعائد الاقتصادى المتوقع بشكل عام وذلك لطبيعة نشاط التطوير ، وعند استهلاك تكاليف التطوير المرسمله بطريقة منتظمة لتقابل أثبات العائد حسب ما تقدم ، فأن على المنشأه ان تأخذ فى اعتبارها ما يلى :-

أ- الايرادات او أى عائد أخر من بيع او استخدام المنتج .

ب- الفترة الزمنية التى من المتوقع ان يباع المنتج او العملية خلالها .

على ان يبدأ استهلاك تكاليف التطوير عندما يكون المنتج أو العملية جاهزاً للبيع او الاستخدام .

على ان يبدأ استهلاك تكاليف التطوير عندما يكون المنتج أو العملية جاهزة للبيع أو الإستخدام .

وحيث أن التقادم التكنولوجى والاقتصادى يخلق عادة حالة عدم تأكد بالنسبة لعدد الوحدات او الفترة الزمنية التى سوف تستهلك على اساسها تكاليف التطوير المرسمله ، بالاضافة الى أنه قد يكون من الصعب تقدير التكاليف والعائد الاقتصادى المستقبلى لمنتج جديد لفترات طويلة . ومن ثم فأنه عادة ما يتم استهلاك تكاليف التطوير على فترة لاتزيد عن خمسة سنوات.

فى بعض الاحيان يتم إستخدام العائد الاقتصادى المستقبلى الذى تحصل عليه المنشأه من تكاليف التطوير فى إنشاء أصول أخرى ولا ينتج عنه مصاريف ، فى هذه الحالة فإن إستهلاك تكاليف التطوير يتم تحميله على تكلفة الأصل على سبيل المثال يمكن إثبات تكاليف تطوير سبق رسملتها كجزء من التكاليف الصناعية للمخزون .ويتم تحميل تكاليف التطوير التى تضاف الى أرصدة الاصول بهذه الطريقة فى نفس الوقت الذى يتم فيه تحميل المصاريف الاخرى لهذه الاصول .

٣/٤ عدم جدوى تكاليف التطوير

يخفض الرصيد المرسمل لتكاليف التطوير لمشروع معين إذا إتضح أنه – بعد إضافة تكاليف التطوير المستقبلية و التكاليف الانتاجية والبيعية والادارية المتعلقة بطريقة مباشرة بتسويق المنتج – لن يمكن إسترداد مجموع هذه التكاليف من العائد الاقتصادى المستقبلى . كما يجب إعدام الرصيد المرسمل من تكاليف التطوير فور اكتشاف غياب أى شرط من شروط رسملة تكاليف التطوير والموضحة سابقاً ، ويثبت التخفيض أو الاعدام كمصروفات فى الفترة التى حدث فيها التخفيض أو الاعدام .

يجب مراجعة الرصيد المرسمل لتكاليف التطوير لمشروع معين فى نهاية كل فترة . فقد تشير الظروف أو الاحداث الحالية إلى أن الرصيد المرسمل مع التكاليف الاخرى المتعلقة بالمشروع تفوق العائد الاقتصادى المستقبلى . لذلك فان الرصيد المرسمل قد يفقد شروط الرسملة .

يجب إعادة رسملة المبالغ التى يتم تخفيضها أو إعدامها طبقاً لما تقدم إذا أنتفت الظروف أو الاحداث التى أدت الى التخفيض أو الاعدام ويوجد دليل مقنع على أن الظروف و الاحداث الجديدة سوف تستمر فى المستقبل المنظور و يجب تخفيض المبلغ المعاد رسملته بقيمة الاستهلاك الذى كان سوف يحسب لو لم يخفض الرصيد أو يعدم . ويتم إثبات المبلغ المعاد رسملته كتخفيض لتكاليف التطوير خلال الفترة والمثبتة كمصروفات .

قد تتغير الظروف والاحداث التى تؤدى الى إعدام تكاليف التطوير للدرجة التى يستوفى فيها المبلغ المعدوم مرة أخرى شروط الرسملة . فى هذه الحالة يعاد رسمله المبلغ .

– يتم تخفيض المبلغ المعاد رسملته بقيمة الاستهلاك الذى كان سوف يحسب لولم يعدم أو يخفض الرصيد . وتظهر ضرورة هذه المعالجة مثلاً عندما تحصل المنشأه على إيرادات أو عائد من بيع أو استخدام المنتج أو العملية فى الفترة التى كان فيها الاصل معدوماً .

٣/٥ الافصاح عن تكاليف البحوث التطوير

يجب ان تفصح القوائم المالية عن الامور التالية الخاصة بأنشطة البحوث والتطوير :-

(أ) السياسات المحاسبية المطبقة بخصوص تكاليف البحوث والتطوير .

(ب) مبلغ تكاليف البحوث والتطوير المثبت كمصروفات خلال الفترة .

(ج) طرق الاستهلاك المستخدمه .

(د) العمر الافتراضى او نسب الاستهلاك المستخدمه .

(هـ) بيان برصيد تكاليف التطوير المرسمله فى بداية ونهاية الفترة موضحاً:

١– تكاليف التطوير المرسمله .

٢– تكاليف التطوير المثبته كمصروفات .

٣– تكاليف التطوير المحمله على اصول أخرى .

٤– تكاليف التطوير المعاد رسملتها .

هذا تشجيع المنشأه على ان تضمن قوائمها المالية أو تقريرها السنوى وصف لنشاطها فى المجال البحوث والتطوير . وتشجيع أيضاً على ذكر الظروف أو الاحداث التى ادت الى اثبات تكاليف التطوير كمصروفات نتجية عدم جدوى تلك التكاليف واعادة رسملتها .

٦/٣ دور واجراءات مراقب الحسابات :

يتمثل الهدف الرئيسى لمراقب الحسابات عند مراجعة تكاليف البحوث والتطوير فى مدى التزام المنشأه بالمعيار المحاسبى المصرى رقم (٦) من حيث المعالجة المحاسبية المرتبطة بتلك التكاليف والافصاحات المطلوبة عن تلك التكاليف فى القوائم المالية .

وتمثل أهم ما يجب ان يراعيه مراقب الحسابات عند مراجعة تكاليف البحوث والتطوير فيما يلى :-

١- تعالج تكاليف أنشطة البحوث والتطوير التى تقوم بها المنشأه لحساب الغير ضمن المعيار المحاسبى المصرى الثانى بعنوان المخزون .

٢- يجوز تحميل تكاليف البحوث والتطوير على قيمة الاصول اذا كان من المحتمل ان تلك التكاليف ستوفر منافع أقتصادية للمنشأه فى المستقبل .

٣- فى حين يتم تحميل تكاليف البحوث والتطوير على المصروفات مباشرة اذا لم يكن هناك أحتمال لوجود منافع أقتصادية منها فى المستقبل .

٤- يجب على مراقب الحسابات ان يتأكد من انه قد تم الافصاح عن الامور التالية المتعلقة بتكاليف البحوث والتطوير .

- السياسة المحاسبية بشأن معالجة تكاليف البحوث .
- قيمة وتكاليف البحوث والتطوير المحملة كمصروفات خلال الفترة المالية.
- طرق الاستهلاك المستخدمه بشأن تكاليف البحوث والتطوير .
- معدلات الاستهلاك المستخدمه .
- حركة وارصيده تكلفة أنشطة البحوث والتطوير المرسمله خلال الفترة المالية.

الفصل الرابع

المحاسبة عن الأيراد و دور
و أجراءات مراقب الحسابات فى
ضوء معايير المحاسبة المصرية (الدولية)

الفصل الرابع

المحاسبة عن الايراد ودور وأجراءات مراقب الحسابات فى ضوء معايير المحاسبة المصرية (الدولية)

مقدمـــــه

يهتم هذا الفصل بدارسة موضوع المحاسبة عن الايراد الناتج من المعاملات والاحداث المرتبطة (أ) ببيع السلع أو (ب) تقديم الخدمات او (ج) أستخدام الاخرين لاصول المنشأه مما يتولد عنها عائد او اواتاوات او توزيعات الارباح

كما يتم التركيزعلى دور واجراءات مراقب الحسابات فى ضوء معيار المحاسبة المصرية رقم (١١) [١]

وحيث تتم دراسة قياس والاعتراف بالايرادات فى كل من تلك الانشطة السابقة ، حيث يتم تحديد الحالات التى عندها يتحقق الايرادات ، وبالتالى يتم اثبات الايراد المتعلقة بها فى الدفاتر .كما يتم دراسة المعلومات التى يتعين الافصاح عنها بالقوائم المالية بشأن الايرادات ، حيث يتطلب الامر الافصاح عن السياسات المحاسبية المتبعه للاعتراف بالايراد (لكل نوع من انواع الايرادات الرئيسة للمنشأه) ، كما يتطلب الافصاح عن مبلغ كل نوع رئيسى من الايرادات بشكل منفصل ، وكذلك عن الايرادات الناتجة عن تبادل بضائع او خدمات .

---

[١] يناظر المعيار المحاسبة الدولى رقم (١٨) وبذات العنوان .

وغنى عن القول فان ذلك المعيار لا يتنازل الايرادات الناتجة من :-

(أ) أتفاقيات التأجير ، (ب) توزيعات الارباح الناتجة عن الاستثمارات التى تتم المحاسبة عنها بطريق حقوق الملكية ، (ج) عقود التأمين فى شركات التأمين ، (د) التغيرات فى القيمة العادلة للاصول والالتزامات المالية أو التصرف فيها ، (هـ) التغيرات فى الاصول المتداولة الاخرى ،(و) الزيادة الطبيعية فى قطعان الماشية والانتاج الزراعى وانتاج الغابات ،(ز) مستخرجات المناجم الطبيعية .

وتحقيقاً لذلك يتم تقسيم هذا الفصل الى الموضوعات التالية :-

٤/١ تعريف وطبيعة ومكونات الايرادات

٤/٢ قياس الايراد .

٤/٣ الاعتراف بالايراد واثباته .

٤/٣/١ الايرادات المرتبطه ببيع سلع وبضائع .

٤/٣/٢ الايرادات المتعلقه بتأدية الخدمات .

٤/٣/٣ أيرادات استخدام الاطراف الاخرى لاصول المنشأة .

٤/٤ الافصاح عن الايرادات .

٤/٥ دور وأجراءات مراقب الحسابات .

١/٤ تعريف وطبيعة ومكونات الايرادات

بوجه عام يعرف الدخل Income في نطاق اعدد وعرض القوائم المالية بانـه عبارة عن الزيادة خلال الفترة المحاسبية والتى تتمثل في التدفقات الداخلـه او الزيادة فى قيم الاصول او النقص فى الالتزامـات التـى ينتـج عنهـا زيـادة فـى حقوق الملكية بخلاف الزيادة الناتجة عن مساهمات الشركاء فى الملكية وتجب عبارة الدخل كل من الايرادات والارباح [١]

ويعرف الايراد Revevue بأنه عبارة عن الدخل (أجمالى تدفق المنـافع الاقتصادية الداخل للمنشأة خلال الفترة المالية) والذى ينشأ فى نطاق ممارسـة المنشأه لانشطتها العادية ، وينتج عن تلـك التدفقـات زيـادة فـى حقـوق الملكيـة بخلاف الزيادات الناتجة عن مساهمات المشاركين فى رأس المال ، ويشـار اليه بمسميات عديده منها هى :-

أ- المبيعات . ب- الاتعاب

ج- العوائد د- توزيعات الارباح

هـ- الاتاوات.

وحيث ان المشكلة والموضوع الاساس فى المحاسبة عن الايراد هى متـى يتحقق الايراد ، فقد حددت المعـايير المحاسـبية المصريـة والدوليـة ان الايـراد يتحدد عندما يكون هناك توقع كاف بأن هناك منافع أقتصادية مستقبلية سـوف

---

[١] القارئى الذى يرغب فى مزيد من الاطلاع حول تلك المفاهيم يمكن الرجوع ال :-

- د. أمين السيد لطفى ، الافصاح فى التقارير المالية للشركات المساهمه ودور واجراءات مراقب الحسابات فى ضوء معايير المحاسبة المصرية ، مرجع سابق .

تتدفق الى المنشأه ، وانه يمكن قياس قيمة تلك المنـافع بطريقـة منطقيـة يعتمـد عليها.

وتمثل مكونات الايرادات فى ضوء تطبيـق المعـايير المحاسبية المرتبطـة فى البنود التالية :

١- بيع السلع Sales of goods

تتضمن السلع ما يلى :-

(أ) كل من السلع المنتجة بمعرفة المنشأه بغرض البيع .

(ب) وكذلك السلع المشتراه بغرض اعـادة بيعها مثل البضاعـه المشـتراه بواسطة تاجر التجزئه .

(ج) والارضى والممتلكات الاخرى التى تحتفظ بهـا المنشـأه بغـرض اعـادة بيعها .

٢- تقديم الخدمات Rendering of serviees

وتتمثل فى قيام المنشأه بتفيذ عمل متفق عليه بموجب عقد خلال فترة زمنية متفق عليها ، وقد يتم تأدية الخدمه خلال فترة مالية واحده أو أكثر [١]

٣- أستخدام الاخرين لاصول المنشأه The use of others of enterprisc resources

حيث يسفر استخدام الاخرين لاصـول المنشـأه عـن ايـراد ممـا ينتـج عنـه مايلى :-

---

[١] ترتبط بعض عقود تأدية الخدمات مباشرة بعقود الانشاء مثل خدمات مديرى المشروعات وخدمات المهندسين الاستشاريين ، وتلك الايرادات الناتجة مـن هـذه العقـود يتم معالجتها فـى ضـوء المعيار المحاسبى المصرى رقم (٨) بعنوان عقود الانشاءات .

أ- عوائد : Interests

وهـى تكـون مقـابل أسـتخدم النقديـة او مـافى حكمهـا او المبـالغ المسـتحقه للمنشأه .

ب- اتاوات :-Roylites

وهى تكون مقابل أستخدم الاصـول طويلـة الاجـل الخاصـة بالمنشـأه مثـل بـرادات الاخـتراع والعلامـات التجاريـة وحقـوق الامتيـاز وحقـوق الطبـع والنشر وبرامج الحاسب الآلى .

ج- توزيعات الارباح :- Dividends

وهى التى تتمثل فى توزيعـات الاربـاح عـن مسـاهمة المنشـأه فـى منشـأة (أو منشآت) أخرى .

وفى اطار تعريف الايراد الخاص بانه يتضمن قيمة اجمالى التدفق النقـدى الداخل من المنافع الاقتصـادية التـى تـم اسـتلامها فعـلاً وكذلـك المسـتحقه للمنشأه ، لايعتبر ايراد المبالغ التالية :

أ- المبالغ المحصله كضرائب غير مباشرة لحساب طرف اخر :

ومثـال ذلـك ضرائـب المبيعـات ، والضرائـب علـى البضـائع والخدمـات وضرائب القيمـة المضافـه .حيث ان تلـك المبـالغ لاتعتـبر ضمـن المنـافع الاقتصادية التى تتدفق الى المنشأه ، كما انه لاينتج عنها زيادة فى حقـوق الملكية .

ب- المبالغ المحصله لحساب الموكل

ففى عمليات التوكيـلات او الوكالـه ، فـان اجمـالى التدفـق النقـدى الداخـل للمنشأه (الوكيل) يتضمن المبالغ المحصله لحساب الموكـل والتـى لاينتـج

عنها زيادة فى حقوق الملكيـة ، ومـن ثـم لاتـدرج تلـك المبـالغ المحصلـه بالنيابه عن الموكل ضمن ايـراد المنشـأه ، حيث ان ايـراد المنشـأه يتمثـل فقط فى مقدار العموله المستحقه.

٢/٤ قياس الايراد

عادة مايتم تحديد قيمة الايراد النتائج عن اى معاملـه بموجب أتفـاق بيـن المنشأه والمشترى أو مستخدم الاصل موضوع الاتفاق ، وتقاس قيمة الايـراد بالقيمة العادلـه للمقـابل المسـتلم والمسـتحق مـع الاخـذ فـى الاعتبـار قيمـة أى خصـم تجـارى او خصـم كميـة تسـمح بـه المنشـأه ، ويقصـد بالقيمـه العادلـــه **fair value** بانـها القيمه التبادلية لاصل معيـن بيـن بـائع ومشـترى كـل منهمـا لديه الرغبه فى التبادل وعلى بينه من الحقائق ويتعاملان بإراده حره .

وفى معظم الحالات يأخذ المقابل شكل النقدية او مافى حكمها ، وبالتالى يسهل قياس الايراد حيث تمثل قيمة الايراد فى المبلغ المستلم او المستحق من النقدية او مافى حكمها ، الا انه عندما يؤجل التدفق النقدى منها فان القيمة العادلة للمقابل قد تقل عن القيمه النقدية المستلمه او المستحقه .كذلك هناك عدة مشاكل أخرى تتعلق بعملية قياس الايرادات يمكن اجمالها فى ثلاثة أمورهى :-

١- البيع مع تأجيل التدفق النقدى الداخل للمنشأه

يؤجل التدفق النقدى الداخل للمنشأه من النقدية او ما فى حكمها حين تمنــح المنشـأه أئتمـان للمشـترى عـن بضـائعها او خدماتهـا ، بمـا يشـير الـــى وجــود ترتيبات تمويليه ، وفى تلك الاحوال فأن القيمه العادلة للمقابل تقـل عـن القيمـه النقديـة المسـتلمه فعـلا او المسـتحقة ، حيـث تمثـل الفـرق فـى القيمـه التمويليـه

المرتبطة بتـأجل التدفق النقدى والتـى ينبغـى أثباتهـا كـايراد علـى مـدى فـترة تحصيل ذلك المقابل النقدى لعملية البيع او تقديم الخدمه .

ومثـال ذلـك منـح المنشـأه ائتمانـاً للمشـترى بـدون عـائد أو قـد تقبـل مـن المشـترى ورقـة قبـض لعـائد يقـل عـن معـدل العـائد السـارى بالسـوق كمقـابل للبضاعة المباعه ، وعندما تيضمن الاتفاق فى جوهره عملية تمويل يتم تحديد القيمة العادله للمقابل عن طريق خصـم كافـة المتحصـلات المسـتقبلية (القيمـة الحالية لها) محسوبه على اساس معدل العائد المستهدف الذى يحدد من خـلال أحد الطريقتين التاليين :-

أ- معدل العائد السائد على نفس النوع من اداه الوفاء الممنوحـه مـن العمـلاء وبنفس الشروط الائتمانيه .

ب- معدل العائد المستخدم لخصم القيمـة الاسـميه لاداه الوفـاء للوصـول الـى سعر البيع النقدى الحالى للسلع او الخدمات .

٢- وجود معاملات غير نقدية نتجة اتفاقيات او عقود مقايضة

عند تبادل البضـائع او الخدمات ذات الطبيعة والقيمـه المتماثلـة او الاتفـاق على تبادلها فى تاريخ محدد لايعتبر ذلك التبادل معامله ينتج عنها أيراداً ،علـى النقيـض مـن ذلـك البضـائع او الخدمـات ذات الطبيعـة والقيـم العادلـه المختلفـة والاتفاق على تبادلها فى تاريخ فان ذلك التبادل يعتبر معامله ينتج عنها ايراد

ويقياس الايراد بالقيمه العادله للبضائع او الخدمـات المسـتلمه بعـد ان يتـم تعديلها باى تحويلات لنقدية او ما فى حكمها ، وفى حالة عدم امكانية تحديد تلك القيمه العادلة بشكل دقيق ،فان الايراد يقـاس بالقيمـه العادلـه للبضـائع او الخدمات المقدمه بعد ان يتم تعديلها باى تحويلات لنقدية او ما فى حكمها .

٣- بيع بضائع يتضمن سعرها مبلغ محدد كمقابل لتأدية خدمة مستقبلية

في تلك الحالة يجب تأجيل أثبات ذلك المبلغ المحدد لتأدية الخدمات كـايراد وتسجيله على مدى فترة تأدية الخدمه المستقبلية ، وكامثلـة علـى تلـك المعاملات التى تنطوى فى مضمونها على بيع مع تأدية خدمات مستقبلية مما يستوجب الفصل بينهما عند أثبات الايراد ما ياتى :-

أ- مبيعات برامج حاسب الى مع تقديم خدمه مـا بعد البيـع بصـوره مجانيـه (خدمات فنيه)

ب- أتعاب حقوق الامتياز التى تغطى التوريدات الاساسية الاولـى وخدمـات مستقبلية مستمره .

ج- مبيعات البضائع الاستهلاكية المتضمنة خدمات مجانيه لفترة الضمان .

٣/٤ الاعتراف بالايراد وأثباته

يتم تطبيق اسس المعاملات بالنسبة لكل نوع منها على حدة ، وفى بعض الحالات يكون من الضرورى أن يتم تطبيق اساس أثبات المعاملات على كـل مفرده من مكونات المعامله الواحدة حتى يتسنى اظهار جوهر المعامله ومثـال ذلك اذا تضمن سعر أحد المنتجات مبلغ محدد كمقابل لخدمـات مستقبلية فانـه يجب تأجيل ادراج ذلـك المبلـغ كـايراد وتسـجيله علـى مدار فـترة تقديم تلـك الخدمات المستقبلية .

وعلى النقيض فانه يجب تطبيق اساس أثبات المعاملات على أثنين أوكـثر من المعاملات معاً اذا كانت تلك المعاملات مترابطة بالشكل الذى يجعل الاثر التجارى لها لايمكن تفهمه بدون الرجوع الى مجموعة متكاملة من المعاملات ومثال ذلك قد تقوم المنشأه ببيع بضائع ، وفى ذات الوقت تعقد أتفـاق مسـتقل

لاعـادة شـراء تلك البضـائع فـى تـاريخ لاحق ممـا ترتـب عليـه الغـاء الاثـر التفصيلى للمعامله ، وفى تلك الحالة يجب ان يتم دراسة وتسـجيل المعـاملتين معاً .

بوجه عام يتم الاعتراف بالايراد واثباته عندما يكون هنـاك احتمـال قـوى بان المنافع الاقتصادية المستقبلية الناتجة عن المعاملات ستتدفق الى المنشـأه ، وان تلك المنافع يمكن قياسها بدقه وبدرجة منطقية يمكن الاعتماد عليها .

وقد حدد المعيار المحاسبى رقم (١١) الاحوال التى تتحقق فيهـا تلـك المعـايير لكل نوع من انواع تولد الايراد على النحو التالى :-

٤/٣/١ الاعتراف بالايراد المرتبط ببيع سلع وبضائع

يتم الاعتراف بالايراد الناتج عن بيع بضائع اذا تم أستيفاء جميع الشـروط التالية :-

أ- ان تقـوم المنشـأه بتحويـل المخـاطر والعوائـد الاساسية لملكيـة السـلع الـى المشترى .

ب_ الاتحتفظ المنشأه بحق التدخل الادارى المستمر بالدرجة التى ترتبط عـادة بالملكية ، او الرقابة الفعاله على السلع المباعه .

ج- ان يمكن قياس قيمة الايراد بشكل دقيق .

د- ان يتوافر توقع كـافى تدفـق المنـافع الاقتصاديـة المصـاحبـه للمعاملـه الـى المنشأه .

هـ- ان يكون هناك امكانية لتحديد قيمة التكـاليف التـى تحملتهـا او سـتتحملها المنشأه فيما يتعلق بالمعامله بشكل دقيق ويمكن الاعتماد عليه .

- ويتطلب تحديد التوقيت الذى قامت فيه المنشأه بنقل المخاطر والعوائد الاساسية للملكية الى المشترى فحص الظروف المحيطة بالمعاملة .ففى أغلب الاحيان يتزامن نقل مخاطر وعوائد الملكية مع نقل حق الملكية القانونى أو نقل حيازة الاصل الى المشترى . وذلك كما هو الحال فى أغلب عمليات البيع بالتجزئة . وفى حالات أخرى تنتقل مخاطر وعوائد الملكية الى المشترى فى وقت يختلف عن وقت نقل الملكية أو نقل حيازة الاصل له .
- اذا احتفظت المنشأه بمخاطر أساسية للملكية فلا تعتبر المعاملة كعملية بيع وبالتالى لا يعترف بالايراد . فقد تحتفظ المنشأه بأحد المخاطر الاساسية للملكية بأكثر من طريقة .

هذا و توضح الامثلة التالية بعض الحالات التى قد تحتفظ فيها المنشأه بالمخاطر والعوائد الاساسية للملكية :

(أ) عندما تحتفظ المنشأه بالمسئولية عن الاداء غير المرضى للاصل المباع وغير المغطى بمخصصات الضمانات العادية .

أو(ب) عندما يتوقف تحصيل الايراد الخاص بعملية بيع معينه على الايراد الذى يحققه المشترى من بيعه للبضائع المشتراه .

أو(ج) عندما يتم شحن البضائع على اساس الاستلام بعد التركيب ، ويكون التركيب هو جزء أساسى من العقد لم يتم استكماله بمعرفة المنشأه بعد .

أو(د) عندما يكون للمشترى الحق فى إلغاء عملية الشراء لسبب محدد فى عقد البيع ولاتكون المنشأه متأكدة من احتمالات رد البضائع اليها .

- إذا احتفظت المنشأه بأحد المخاطر غير الاساسية للملكيـة ففـى هـذه الحالـة تعتبر المعامله كعملية بيع تامه وبالتالى يعترف بالايراد الخاص بها .

فعلى سبيل المثـال :(أ) ان يحتفـظ البـائع بحـق الملكيـة القـانونى للبضـائع وذلك فقط بغرض ضمان تحصيل القيمه ، وفى هذه الحالة إذا كـانت المنشـأه قد نقلت الى المشـترى المخـاطر والعوائـد الاساسـية للملكيـة فتكـون المعاملـة عملية بيع ويعترف بالايراد الخاص بهـا (ب) وتعتـبر مبيعـات التجزئـه مثـال أخر لاحتفاظ المنشأه باحد المخاطر غير الاساسية للملكية وذلـك عندمـا يقـوم البائع برد قيمة البضائع إذا لـم تلقـى قبـولاً مـن المسـتهلك ، وفـى الحالـة يتـم الاعتراف بالايراد فى تاريخ البيع بشرط أن يتوفر لدى البـائع إمكانيـة تقديـر قيمة المردودات المستقبلية بدقة وإدارج قيمتها كالتزام وذلك فى ضـوء الخـبرة السابقة والعوامل المعنيه الاخرى .

يتم الاعتراف بالايراد فقط عندما تتوافر درجة كافية من التأكد بأن المنافع الاقتصادية المرتبطة بالمعامله سوف تتدفق الى المنشأه .وفى بعض الحـالات لايتوفر الدرجة الكافية من التأكد حتى يتم استلام المقابل أو تزول درجة عـدم التأكد ، فعلى سبيل المثال قد يكون من غير المؤكد أن هيئـة حكوميـة أجنبيـة سوف تصرح بتحويل المقابل عن عملية بيع فـى دولـة أجنبيـة ، وعندمـا يتـم الحصـول علـى التصريـح المطلـوب تـزول درجـة عدم التـأكد وبالتـالى يتـم الاعتراف بالايراد .

واذا توافرت درجة من عدم التأكد عن إمكانية تحصيل مبلـغ مـدرج فعـلاً بالايراد ، فإن القيمه التى لن يتم تحصيلها أو التى أصبح تحصيلها محل شـك كبير يجـب إدارجهـا ضمـن المصروفـات ولايتـم استبعاد قيمتهـا مـن الايـراد السابق الاعتراف به .

هذا و يجب الاعتراف بـالايرادات والمصروفات المتعلقه بذات المعاملـه فـى نفس الوقت وعـادة مـا يطلق علـى هــذا الاجـراء " مقابلـة الايـرادات بالمصروفات " ويمكن قياس قيمة المصروفـات بدقـة بمـا تتضمنـه مـن تكلفـة فترة الضمان والتكاليف الاخرى التى يتم تكبدها بعد شحن البضـائع ، وذلـك إذا توافرت الشروط الاخرى اللازمة للاعتراف بالايراد . ومـن جهـة أخـرى فإنه لا يمكن الاعـتراف بـالايراد إذا لـم يتـم قيـاس المصروفـات المتعلقـة بـه بشكل دقيق ، وفى هذه الحالات يتم إدراج قيمة أى مقابل تم استلامه عن بيـع البضائع كالتزام .

٣/٣/٤ الاعتراف بالايراد المتعلقة بتأدية الخدمات

يعترف بالايراد الخـاص بتنفيذ عمليـة تتضمـن تأديـة خدمـه يمكـن تقديـر نتائجها بدقة وذلك إلى المدى الذى تم تنفيذه من المعاملة حتى تاريخ الميزانية ويمكـن تقديـر نتـائج تنفيـذ عمليـة معينـة بدقـة إذا توافــرت الشــروط التاليــة مجتمعة :

(أ) يمكن قياس قيمة الايراد بدقة .

(ب) أنه من المتوقع بشكل كبير تدفق المنـافع الاقتصاديـة المتعلقـة بالمعاملـة للمنشأة .

(ج) أنه يمكن القياس الدقيق لدرجة إتمام العملية فى تاريخ الميزانية .

(د) أنـه يمكـن القيـاس الدقيـق للتكـاليف التـى تـم تكبدهـا فـى العمليـة وكذلــك التكاليف اللازمة لاتمامها .

غالباً ما يطلق على طريقة الاعتراف بالايرادالى المـدى الـذى تـم تنفيذه مـن المعاملـة إسـم " طريقـة نسـبة الاتمـام " **Percentage of Completion**

method وبموجب هذه الطريقة يتم الاعتراف بالايراد خلال الفترات المحاسبية التى يتم تأدية الخدمه خلالها . ويوفر الاعتراف بالايراد بهذه الطريقة معلومات مفيدة عن مدى تقديم الخدمة ومستوى الاداء خلال الفترة ، ويتطلب المعيار المحاسبى المصرى الخاص بعقود الانشاءات – الاعتراف بالايراد باستخدام هذه الطريقة . وعامه يتم تطبيق متطلبات هذا المعيار على الاعتراف بالايراد والمصروفات المتعلقة به والخاصة بالمعاملات التى تتضمن تأدية خدمات .

لايعترف بالايراد الا إذا كان من المتوقع بشكل كبير تدفق المنافع الاقتصادية المتعلقة بالمعاملة للمنشأة . فإذا بدت درجة من عدم التأكد عن مدى إمكانية تحصيل مبلغ تم إدراجه فعلاً ضمن الايراد فإن القيمة التى يكون من المتوقع عدم تحصيلها أو القيمة التى أصبح تحصيلها محل شك كبير يجب عدم استبعادها من قيمة الايراد المعترف به فعلاً وإنما يجب إدراجها ضمن المصروفات .

– تكون المنشأة قادرة بصفة عامة على عمل تقديرات يعتمد عليها إذا ما قامت بالاتفاق مع الأطراف الأخرى فى المعاملة على الأمور التالية :

(أ) حقوق كل طرف فيما يتعلق بالخدمات التى يجب تأديتها وتلقيها بمعرفة الأطراف المعنية

و(ب) المقابل الذى ستم تبادله .

و(ج) طريقة وشروط السداد .

وعادة ما يكون من الضرورى أيضاً للمنشأة أن تمتلك نظام داخلى فعال للموازنات المالية والتقارير . وتقوم المنشأة بمراجعة وتعديل الايراد المقدر كلما تطلب الأمر ذلك فى ضوء ما تم تنفيذه من الخدمة . ولاتعنى الحاجة إلى

إجراء التعديل المذكور أن تعتبر المنشأة بالضرورة غير قادرة على تقدير نتائج المعاملة بقيم يعتمد عليها .

يمكن تحديد مستوى إتمام المعاملات بأكثر من طريقة وتستخدم المنشأة الطريقة التى تحدد بدرجة مقبولة الخدمة التى تم تأديتها . وفى ضوء طبيعة الخدمة المؤداه فإن الطرق التى يمكن استخدامها قد تتضمن مايلى :

(أ) حصر الأعمال المنفذة .

(ب) حساب نسبة الخدمات التى تم أدائها حتى تاريخه إلى إجمالى الخدمات الواجب أدائها .

(ج) حساب نسبة التكاليف المتكبدة حتى تاريخه إلى التكاليف الكلية المقدرة للمعاملة . وتتضمن التكاليف المتكبدة حتى تاريخه التكاليف التى تعكس الخدمات المؤداه حتى تاريخه فقط .أما إجمالى التكاليف المقدرة للمعاملة فتتضمن التكاليف التى تعكس الخدمات المؤداه أو التى سيتم تأديتها . غالبا فإن الدفعات الدورية والدفعة المقدمة المستلمة لاتعكس قيمة الخدمات المؤداه .

لأغراض التطبيق العملى ، عندما يتطلب تأدية الخدمة تنفيذ عدد غير محدد من الاعمال خلال فترة محددة من الوقت فلأغراض الممارسة العملية يتم الاعتراف بالايراد بطريقة القسط الثابت خلال الفترة المعنية ، إلا إذا توافر الدليل بأن أحد الطرق الاخرى تعبر بصورة أفضل عن مستوى الإتمام ، وإذا كان عمل معين هو أهم الأعمال الواجب تنفيذها فإنه يجب تأجيل الاعتراف بالايراد إلى أن يتم استكمال هذا العمل الهام.

إذا كانت المعاملة التى تشمل تأدية خدمة لا يمكن تقدير نتائج تنفيذها فإنـه لايجب الاعتراف بالإيراد الخاص بها إلا إلى المدى الذى يقابل ذلك الجزء من التكاليف المتكبدة والمتوقع استردادها .

خلال المراحل الأولى للمعاملـة لايمكن فـى معظـم الأحـوال تقديـر نتـائج تنفيذ المعاملة بشكل يعتمـد عليـه . ومـع ذلـك يكـون مـن المتوقـع بشـكل كبـير حصول المنشأة على الإيراد الذى يغطى تكاليف التنفيذ المتكبدة ولهذا فإنــه فـى هذه الحالة يتم الاعتراف بالإيراد بقدر التكالف المتكبدة والمتوقع تغطيتهـا فقط ، وحيث أن النتائج النهائية للمعاملة لايمكن توقعها بشكل يعتمد عليـه فـلا يتم إدراج أرباح عن هذه المرحلة .

عندما لايمكن تقدير نتائج تنفيذ العملية بشكل يعتمد عليه ويكون مـن غير المحتمل تغطية تكاليف التنفيذ فلا يتم الاعتراف بـالإيراد الخـاص بهـا وتـدرج تكاليف التنفيذ المتكبدة ضمن المصروفات . وحينما تزول ظروف عـدم التـأكد التى تمنع تقدير نتائج العملية فيتم الاعتراف بالإيراد فى ضوء ما سبق .

وفيما يلى شرح توضحى عملـى للاعـتراف بـالايرادات المتعلقـة بتأديـة خدمـة خلال عمر عقد الخدمة :-

- أتفقت شـركة جـارانتى للاستشـارات مـع أحد الاطـراف علـى توقيـع عقـد خدمات استشارية تبدأ اعتبار من عـام ١٩٩٥ والتـى مـن المتوقـع الانتهـاء منها عام ١٩٩٧ ، وبلغ اجمالى ايرادات العقد المذكور ٥٠٠٠٠٠ جنيه .
- وفى نهاية عام ٩٥ لم تتمكن الشركة من تقدير ناتج العقد المذكور بطريقـة يمكن الاعتماد عليها بـل انـه مـن المحتمـل بشـكل كبـير ان كافـة التكـاليف المتكبدة خلال عام ٩٥ البالغ مقدارها ٥٠٠٠٠ جنيه سيتم استرادها .

- فى تلك الحالة يجب على المنشأه الاعتراف بايراد مقداره ٥٠٠٠٠ ج
- والذى يمثل الايراد الخاص بالعملية الذى يقابل التكاليف المتكبدة خلال عام ٩٥ والمتوقع استردادها .
- وفى نهاية عام ٩٦ تمكنت الشركة من تقدير ناتج العقد بطريقة يمكن الاعتماد عليها حيث قدرت ان كافة التكاليف المتعلقة بالعقد مبلغ ٣٥٠٠٠٠ ج وان نسبة الاتمام تبلغ ٥٠٪ بنهاية ٩٦ .

فى تلك الحالة يجب عل المنشأة الاعتراف بايراد عن ٩٦ مقدارها ٢٠٠٠٠٠ ج يمثل اجمالى ايرادات العقد البالغة ٥٠٠٠٠٠ × $\frac{٥٠}{١٠٠}$ نسبة الاتمام حتى نهاية عام ٩٦ ناقصاً الايراد الذى سبق الاعتراف به خلال عام ٩٥ ومقداره ٥٠٠٠٠ جنيه { ٢٥٠٠٠٠ - ٢٠٠٠٠٠ } .

- وفى نهاية عام ٩٧ أستمرت الشركة فى قدرتها على تقدير الناتج من العقد المذكور بدرجة يمكن الاعتماد عليها ، حيث قدرت ان اجمالى التكاليف المتعلق بتفيذ العقد ٣٨٠٠٠٠ ج ، وان اجمالى ايرادات العقد سيتم زيادتها الى ٥٢٠٠٠٠ ج وان نسبة الاتمام بنهاية ٩٧ تبلغ ٨٠٪ .

لذلك يجب على المنشأة الاعتراف بايراد عن عام ٩٧ مقدارها ١٦٦٠٠٠ جنيه يمثل اجمالى ايرادات العقد البالغه ٥٢٠٠٠٠ ج × ٨٠ ٪ نسبة الاتمام حتى نهاية عام ٩٧ ناقصاً الايراد الذى سبق الاعتراف به خلال عامى ٩٦،٩٥ ومقداره ٥٠٠٠٠ ج ، ٢٠٠٠٠٠ ج على التوالى {٤١٦٠٠٠ - ٢٥٠٠٠٠}.

وفى نهاية عام ١٩٩٨ تم استكمال تأدية الخدمات المتعلقة بالعقد بالكامل وذلك عن اجمالى ايرادات العقد البالغة ٥٢٠٠٠٠ ج ، وقد بلغت اجمالى التكاليف الفعلية حتى نهاية الاستكمال ٣٧٥٠٠٠ ج .

لذلك يجب على المنشأة خلال عام ٩٨ الاعتراف بايراد مقداره ١٠٤٠٠٠ ج يمثل باقى ايرادات العقد (اجمالى ايرادات العقد ناقصاً ما تم الاعتراف به كايراد خلال السنوات ٩٥،٩٦،٩٧ ومقداره ٤١٦٠٠٠ج) .

وفيما يلى جدول يوضح الايرادات والتكاليف التى تم الاعتراف بها خلال سنوات تنفيذ هذا العقد .

السنوات	الأيرادات	نسبة الأتمام	التكاليف		الأرباح
٩٥	٥٠٠٠٠	—	٥٠٠٠٠		—
٩٦	٢٠٠٠٠٠	٥٠٪	١٢٥٠٠٠	(١)	٧٥٠٠٠
٩٧	١٦٦٠٠٠	٨٠٪	١٢٩٠٠٠	(٢)	٣٧٠٠٠
٩٨	١٠٤٠٠٠	١٠٠٪	٧١٠٠٠	(٣)	٣٣٠٠٠
	٥٢٠٠٠٠		٣٧٥٠٠٠		١٤٥٠٠٠

(١) أجمالى التكاليف المقدرة للعقد ٣٥٠٠٠٠ × ٥٠ ٪ نسبة الاتمام ناقص ٥٠٠٠٠ ج تكاليف سبق الاعتراف بها عام ٩٥{١٧٥٠٠٠ - ٥٠٠٠٠ }

(٢) أجمالى التكاليف المقدرة للعقد ٣٨٠٠٠٠ × ٨٠٪ نسبة الاتمام مطروحاً منها ١٧٥٠٠٠ ح تمثل تكاليف سبق الاعتراف بها عام ٩٥،٩٦ {٣٠٤٠٠٠ - ١٧٥٠٠٠ } .

(٣) أجمالى التكاليف الفعلية للعقد وقدرها ٣٧٥٠٠٠ ح مطروحاً منها التكاليف التى سبق الاعتراف بها اعوام ٩٥،٩٦،٩٧ ومقدارها ٣٠٤٠٠٠ ج { ٣٧٥٠٠٠ -٣٠٤٠٠٠ }.

٤/٣/٣ الاعـتراف بـالايراد المتعلـق باسـتخدام الاطـراف الاخـرى لاصـول المنشـأة (الفوائد والاتاوات وتوزيعات الارباح)

الايراد الناتج من استخدام الاخرين لموارد المنشأة والتى ينتج عنها فوائد أو اتاوات وتوزيعات أرباح يجب الاعتراف به إذا توافر الشرطين التاليين:

(أ) يكـون مـن المتوقـع بشـكل كبـير تدفـق المنـافع الاقتصاديـة المصاحبـة للمعاملة إلى المنشأة .

(ب) يمكن قياس الايراد بشكل يعتمد عليه .

يجب الاعتراف بالايراد وفقاً للأسس التالية :

(أ) العوائد – على أساس نسبة زمنية أخذاً فى الاعتبار معدل العائد المستهدف على الأصل .

(ب) الإتاوات – على أساس مبدأ الاستحقاق وطبقاً لشروط الاتفاق .

(ج) توزيعات الأرباح – يتم الاعتراف بها حينما يصدر الحق لحاملى الأسهم فى تحصيل مبالغ هذه التوزيعات . ومع هـذا يمكـن الاعـتراف بتوزيعـات الأسهم المجانية كايراد فى حالة اتباع المعالجة البديلـة الـواردة فىالمعيـار المحاسبى المصرى الخاص بالمحاسبة عن الاستثمارات.

يعتبر معدل العائد المستهدف على الأصل هو ذلك المعدل الواجب استخدامه لخصـم التدفقـات النقديـة المسـتقبلية المتوقعـة خـلال فترة عمـر الأصـل حتـى تتساوى مع صافى القيمة الحالية للأصل .ويتضمن إيراد العائد قيمة إستهلاك الخصم أو العـلاوة أو أى فـرق بيـن القيمـة الدفتريـة للسـند وقيمتـه فـى تـاريخ الاستحقاق .

عند اقتناء استثمار يدر عائد ويكون هناك عوائد مستحقة لم تحصل عن هذا الاستثمار قبل تاريخ الاقتناء ، فأنه يتم توزيع العوائد المستلمة بعد الاقتناء على الفترات المستحقة عنها قبل وبعد تاريخ الاقتناء ، ويدرج ضمن الإيراد ذلك الجزء من العائد الخاص بالفترة التالية فقط وحنيما يتقرر توزيع أرباح على الاستثمارات التى يتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية وذلك من الارباح المحققة قبل تاريخ اقتنائها فإنه يتم خصم هذه التوزيعات من تكلفة اقتناء الاستثمارات وإذا كانت هناك صعوبة فى تحديد نصيب الفترات المعنية بالتوزيعات – فيما عدا استخدام الاساس العشوائى – فإنه يتم الاعتراف بالتوزيعات كإيراد ، إلا إذا كانت التوزيعات تمثل بوضوح استرداد لجزء من تكلفة اقتناء الاستثمارات فى حقوق الملكية .

تستحق الاتاوات طبقاً لشروط الاتفاق الخاص بها ويتم الاعتراف بها عادة طبقاً لهذا الاساس إلا إذا تبين تبعاً لطبيعة المعاملة أنه من المناسب الاعتراف بالإيراد طبقاً لأسس أخرى مناسبة ومنطقية .

لايتم الاعتراف بالإيراد إلا إذا كان من المتوقع بشكل كبير تدفق المنافع الاقتصادية المصاحبة للمعاملة للمنشأة . فإذا تولد شك عن مدى إمكانية تحصيل مبلغ أدرج فعلاً بالإيراد فيجب إدارج ذلك المبلغ غير القابل للتحصيل أو الذى أصبح تحصيلة محل شك كبير ضمن المصروفات وعدم استبعاده من قيمة الايرادات .

٤/٤ الافصاح عن الايرادات

بالاضافة الى الافصاحات الموضحة بالمعيار المحاسبى المصرى رقم (١) الافصاح عن السياسات المحاسبية ، والمعيار المحاسبى المصرى الثالث

بعنوان المعلومات يجب التى الافصاح عنها فى القوائم المالية ، يتعين على المنشأه الاتى :-

١- يجب أن تفصح المنشأة ايضاً عن الاتى :

(أ) السياسات المحاسبية المتبعة للاعتراف بالإيراد بما يتضمن الطريقة المستحدمة لتحديد مستوى الإتمام للعمليات التى تشمل تأدية خدمات .

(ب) توزيع الإيراد المعترف به خلال الفترة على العناصر الأساسية المكونة له حيث يتم تضمين الإيراد الناتج عن ما يلى :

- بيع سلع
- تأدية خدمات
- الفوائد
- الإتاوات
- توزيع الأرباح

(ج) قيمة الإيرادات الناتجة عن تبادل السلع والخدمات والمدرجة ضمن كل مجموعة من مجموعة الإيراد الهامة .

(٢) يجب على المنشأة الإفصاح عن الأرباح أو الخسائر العرضية وذلك فى ضوء المعيار المحاسبى المصرى الخاص بالظروف الطارئة والاحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية . وقد تنشأ الأرباح والخسائر العرضية من بعض البنود مثل تكاليف فترة الضمان أو المطالبات أوالغرامات أو الخسائر المحتملة .

٤/٥ دور واجراءات مراقب الحسابات :

بصفة عامة تتمثل أهداف مراقب الحسابات عند مراجعة الايرادات فيما يلى :

- دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية المرتبطة بايرادات المنشأة .
- التحقق من ان ارصده حسابات الايرادات معقولة وانه قد تم قيد العمليات وتبوبها طبقاً للاسس المستخدمة فى السنوات السابقة .
- التأكد من تسجيل جميع الايرادات الخاصة بالفترة المالية ، والتحقق من ان جميع الايرادات التى قيدت قد تم تحققها .
- التحقق من صحة التفرقة بين ايرادات التشغيل العادية والايرادات غير العادية وغير المتكرره ، والتأكد من صحة التبويب وكفاية الافصاح بالقوائم المالية .
- دارسة وتفسير الاتجاهات والتغيرات الجوهرية فى قيمة الايرادات باستخدام أجراءات الفحص التحليلى .
- التحقق من أستقلال الفترات المالية بالنسبة للايرادات .

وتتمثل اجراءات مراقب الحسابات فى مراجعة الايرادات على النحو التالى :-

١- فحص مدى كفاية نظم الرقابة الداخلية للمبيعات ومردوداتها والايرادات المرتبطة بالمنشأة .

٢- التحققق من مطابقة الاصناف المدرجه بصور فواتير البيع المسلسلة مع اصل اذن التسليم الموقع علية من العميل بالاستلام ومع اذون الصرف من المخازن .

٣- مطابقـة الاسـعار المدرجـة بصـور فواتـير البيـع المسلسلة مـع الاسـعار الواردة بقائمة الاسعار المعتمدة .

٤- التحقق من عدم استخدام فواتير بيع بيضاء دون ارقام مسلسلة .

٥- التحقق من وجود نظام لمتابعة دفاتر وفواتير المبيعات غير المستعملة .

٦- مراجعة العمليات الحسابية بالفواتير من تضريب وتجميع .

٧- التحقق من صحة التوجيه المحاسـبى وانهـا تتضمـن قيمـة المبيعـات فقط وليس الضرائب او التأمينـــات ، والتحقـق مـن صحـة أضافـة وخصـم الضرائب والرسوم .

٨- التحقـق مـن الخصومـات علـى الفواتـير ونوعهـا وانهـا فـى حـدود الاختصاصات واللوائح .

٩- مراجعة سجل عقود وطلبيات العملاء وامر التوريد الوراده ومدى الجدية فى تسليم البضاعة لهم فى مواعيدها .

١٠- فحص المدد بين تسليم البضاعـة وتـاريخ السـداد حتـى لايكـون هنـاك تواطر فى السداد .

١١- مراجعة وفحص المبيعات الاجله والاسس التى تعتمد عليها المنشأة فـى دارسة مراكز العملاء ضماناً لحقوقهم ، ومدى تمشى تلـك الضمانـات مـع اللوائح بهدف حماية اموال المنشأة .

١٢- فحص كامل لمبيعات الشهر الاول والاخير مـن العـام منعـاً مـن تداخـل مبيعات السنوات ومالها من اثار على الحسابات الختامية .

١٣- التحقـق مـن تواريـخ خـروج البضـائع مـن سـجل بوابـة المنشـأة فـى الشهرين الاولين والاخـيرين مـن العـام ، ومطابقتهـا مـع الفواتـير لمعرفـة حقيقة السنة المالية التى تدرج بها تلك الايرادات .

١٤- فحص المبيعات الخاصة بالعاملين والمديرين وقواعدها والخصم الممنوح لهم .

١٥- التحقق من مردودات المبيعات واسبابها وهل هى لاخطاء وعيوب فنية أم لتراجع العميل ، ومدى تكرارها ، ومطابقة كمياتها مع اذون الارتجاع وتقرير الفحص واذن استلام المخازن لها .

١٦- التحقق من وجود أصل وصور الفواتير الملغاه .

١٧- مطابقة توريد اجمالى المبيعات النقدية اليومية مع الخزينة اول باول .

١٨- متابعة قيمة المبيعات ومعدلات التحصيل منها .

١٩- تتبع قيمة مردودات المبيعات التى تمت فى اواخر السنة المالية والتأكد من ورودها وادراجها ضمن بضاعة أخر المدة .

٢٠- مراجعة المستندات على سجل كل من المبيعات ومردوداتها على ان تتضمن ما يلى :

- مدى مطابقة قيود اليومية والقسائم مع السجلات المحاسبية .
- التحقق من صحة المجاميع الراسية والافقية والترحيل من صفحة لاخرى.
- مطابقة القيد المحاسبى الشهرى للمبيعات بما هو مقيد باليومية العامة والمرحل للاستاذ العام
- التحقق من صحة ترحيل قيم المبيعات للاستاذ الفرعى لكل عميل .

٢١- مراجعة عينه من ملفات العملاء والمراسلات المتبادلة معهم ، و متابعة اسباب اى خلاف يتضح.

٢٢- بالنسبة للايرادات الاخرى يتعين أجرء مراجعة مستندية لقيودها للتحقق من كفاية وحقيقة المستندات المؤيدة لتلـك الايـرادات وسـلامتها والتحقـق من صحة تسجليها وسلامة توجيهه محاسبياً.

٢٣- تحقق مراقب الحسابات من صحة عـرض الايـرادات وكفايـة الافصـاح عنها بالقوائم المالية وذلك بالتحقق من الاتى :-

- التحقق من هل تم الافصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة فى أثبات الانواع الهامة من الايرادات .
- التأكد من هل تم تبويب الانواع المختلفة من الايرادات بحيث يكون قد تم الفصل بين المبيعات وايراد الخدمات ، وايرادات الفوائد وايـرادات الاستثمارات وكذلك الايرادات من الاتاوات.

الفصل الخامس

المحاسبة عن تكلفة الأقتراض
و دورو إجراءات مراقب الحسابات
فى ضوء معايير المحاسبة المصرية

الفصل الخامس

المحاسبة عن تكلفة الأقتراض ودور واجراءات مراقب الحسابات فى ضوء معايير المحاسبة المصرية

مقدمه

يهتم هذا الفصل بدارسة موضوع المحاسبة عن تكلفة الأقتراض ودور واجراءات مراقب الحسابات فى ضوء معيار المحاسبة المصرية رقم (١٤).[١]

وحيث يتم تناول المحاسبة عن تكاليف الأقتراض من حيث القاعدة العامة للمعالجة المحاسبية أو الاستثناءات منها ، كما يهتم هذا الفصل أيضاً بالمعلومات الواجب الافصاح عنها بالقوائم المالية بشأن تكاليف الأقتراض .

حيث يتم معالجة تكاليف الأقتراض كمصروفات فور تكبدها ، الا أنه يسمح كمعالجة بديلة برسملة تكاليف الأقتراض المتعلقة مباشرة باقتناء أو انشاء او انتاج أصل .كذلك فقد تطلب المعيار الافصاح عن السياسات المحاسبة التى تتيح بشأن معالجة تكاليف الأقتراض ومقدار تلك التكاليف التى يتم رسملتها خلال الفترة المالية ومعدل الرسمله المستخدم [٢]

---

[١] يناظر المعيار المحاسبى الدولى رقم (٢٣) بذات العنوان .

[٢] عندما يشكل تطبيق هذا المعيار تغييراً فى السياسة المحاسبية المتبعة فمن الافضل للمنشاة ان تعدل قوائمها المالية طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى الخاص بصافى ربح أو خسارة الفترة والاخطاء الجوهرية وتغيير السياسات المحاسبية ، أما بالنسبة للمنشأة التى تتبنى المعالجة البديلة المسموح بها يجب عليها أن ترسمل فقط تكلفة الأقتراض التى تتكبدها بعد تاريخ سريان تطبيق المعيار بشرط أن تنطبق على تلك التكلفة مواصفات إمكانية الرسملة .

ولايتعامل ذلك المعيار مع التكلفة الفعلية او المحسوبة على حقوق الملكيـة ، بما فى ذلك تكلفة الحصص الممتازة التى لاتبوب كالتزام .

تحقيقا لذلك يتم تقسيم ذلك الفصل الى الموضوعات التالية :

١/٥ تعريف وطبيعة ومكونات تكلفة الافتراض .

٢/٥ الاعتراف واثبات تكاليف الافتراض .

٣/٥ تكاليف الافتراض التى يمكن رسملتها .

٤/٥ بدء وتعليق الرسمله والتوقف عنها .

٥/٥ الافصاح عن تكاليف الافتراض فى القوائم المالية .

٦/٥ دور واجراءات مراقب الحسابات .

١/٥ تعريف طبيعة ومكونات تكلفة الافتراض

تعرف تكلفة الافتراض بانها عبارة عن الفوائد والتكاليف الاخرى التى تتكبدها المنشأه نتيجة لإقتراض الاموال .

وتشمل تكلفة الافتراض ما يلى :-

(أ) الفوائد أو الاعباء البنكية على كل من حسابات السحب على المكشوف والاقتراض القصير والطويل الاجل .

(ب) استهلاك الخصم أو العلاوه المتعلقة بالاقتراض .

(ج) استهلاك التكاليف الاخرى التى تتكبدها المنشأه من أجل الاقتراض.

(د) فروق العملة التى تنشأ من الاقتراض بالعملة الاجنبية الى المدى الذى تعتبر فيه تلك الفروق تعديلا لتكلفة الفوائد .

وغنى عن البيان فانه عندما تقترض المنشأه بعمله إجنبية بغرض الحصول على منافع واستفادة من معدلات سعر الفائدة الاقل ، فانه من المنطقى أن أى خسائر ناتجة عن فروق العملة الأجنبية للقروض المشار اليها تعالج باعتبارها جزء من تكلفة الإقتراض ، كما أنه من المنطقى أنه عندما تواجه المنشأه معدلات مرتفعة من أسعار الفائدة على الاقتراض بالعملة الاجنبية فأن اى ارباح ناتجة من تقييم القروض تعالج بخصمها من تكاليف الاقتراض الاخرى .

ويعرف الاصل المؤهل لتحميل تكلفة الاقتراض بانه ذلك الاصل الذى يتطلب بالضرورة فترة زمنية طويلة لتجهيزه للاستخدام فى الاغراض المحدده

لـه او لبيعـه و مـن أمثلـة الاصـول المؤهلـة لتحمـل تكلفـة الاقـتراض البنـود التالية:-

- بنود المخزون التى يتطلب تجهيزها لتكون فى صورة قابلة للبيع فترة زمنية طويلة .
- وكذا المصانع ومحطات توليد الطاقة .
- الاستثمارات العقارية .
- عقود الانشاءات .

ومن أمثلة الاصول التى لاتعتبر مؤهله لتحمل الاقتراض ما يلى :-

- الاصول غير الملوسة المصنعه أو المنتجة بمعرفة المنشـأه وكذا أنشطة التطوير .
- الاستثمارات الاخرى .
- بنـود المخـزون التـى تصنـع بصفـة روتينيـة أو بصفـة متكرره فـى فـترة زمنية قصيرة .
- تلك الاصول التى تكون جـاهزة للاستخدام فـى الاغـراض المحـدده لهـا او البيع فى نفس تاريخ أقتنائها .ومن أمثلتها الاصول الثابتة الجاهزة للاسـتخدام المشتراه بنظام التقسيط .

٢/٥ الاعتراف (واثبات) تكاليف الإقتراض

يتم الاعتراف بتكاليف الاقتراض واثباتها بطريقتين هما :-

٥/٣/١ المعالجة القياسية

حيث طبقاً لتلك المعالجة يتم أعتبار تكلفة الاقتراض باثباتها كمصروفات تحمل على الفترة التى تكبدت فيها المنشأه تلك التكلفة – وبعض النظر عن كيفية استخدام الاقتراض .

ويتعين الافصاح فى القوائم المالية عن السياسه المحاسبية المتبعه لمعالجة تكلفة الاقتراض .

٥/٣/٢ المعالجة البديلة المسموح بها

طبقاً لتلك المعالجة يتم اثبات تكلفة الاقتراض كمصروفات تحمل على الفترة التى تكبدت فيها المنشأه تلك التكلفة الا اذا تم رسملتها ، حيث يتم رسمله تكلفة الاقتراض المتعلقة مباشرة باقتناء او انشاء او انتاج اصل مؤهل وتحميلها كجزء من تكلفة هذا الاصل ، ويجب ان يتم تحديد مبلغ تكلفة الاقتراض الذى يتم رسملته .

وطبقاً للمعالجة البديلية المسموح بها فانه يتم أضافة تكلفة الاقتراض المتعلقة مباشرة باقتناء او انشاء أو انتاج الاصل الى تكلفة ذلك الاصل . ويتم رسمله تكلفة الاقتراض هذه ضمن تكلفة الاصل عندما يكون هناك توقعاً بان تتسبب فى خلق منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأه ، وتكون هناك امكانية لقياس التكلفة بشكل يمكن الاعتماد عليه ، وتعتبر تكاليف الاقتراض الاخرى مصروفات تحمل على الفترة التى تكبدت فيها المنشأه هذه التكلفة بغض النظر عن كيفية استخدام الاقتراض .

٣/٥ تكلفة الاقتراض التى يمكن رسملتها

تكلفة الافتراض المتعلقة مباشرة باقتناء أو إنشاء أو إنتاج الاصل المؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض هى تكلفة الاقتراض التى كان يمكن تجنبها إذا لم يتم الانفاق على هذا الاصل .

فإذا قامت المنشأه باقتراض أموال خصيصاً بغرض الحصول على أصل بعينه مؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض ، فإن تكلفة الاقتراض المتعلقة مباشرة بهذا الاصل يمكن تحديدها بسهولة .

وقد يصعب إيجاد علاقة مباشرة بين قرض معين وأصل مؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض ، كما قد يصعب أيضاً تحديد الاقتراض الذى كان من الممكن تجنبه . وتظهر هذه الصعوبة على سبيل المثال عندما يكون نشاط التمويل فى المنشأه منسق مركزيا . وتظهر الصعوبة أيضاً عندما تقوم مجموعة شركات باستخدام تشكيلة من أدوات التمويل لاقتراض الاموال بمعدلات فائدة أوبأعباء متباينة ثم إعادة اقتراض تلك الاموال بشروط مختلفة لشركات المجموعة . وتظهر تعقيدات أخرى من خلال استخدام تسهيلات أو قروض ممنوحه أومرتبطة بعملات أجنبية ، وذلك عندما تمارس المجموعة نشاطها فى ظل اقتصاد يعانى من التضخم الشديد ، أو نتيجة التذبذب فى أسعار الصرف الاجنبى . ونتيجة لذلك فانه يصعب تحديد قيمة تكلفة الاقتراض المتعلقة مباشرة باقتناء الاصل وبالتالى يصبح التقدير الحكمى أمراً مطلوباً .

عندما يتم إقتراض الاموال بغرض اقتناء أصل مؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض ، فإنه يجب تحديد قيمة تكلفة الاقتراض التى يتم رسملته على هذا الاصل والتى تتمثل فى تكلفة الاقتراض الفعلية التى تتكبدها المنشأه خلال

الفترة بسبب عملية الاقتراض مطروحاً منهـا أى إيـراد تحقق مـن الاسـتثمار المؤقت للأموال المقترضة .

قد ينتج عن ترتيبات التمويل التى تتخذها المنشأه لتمويل أحد الاصول أن تحصل المنشأه فعلاً علـى القرض وتتكبد تكـاليف اقتراض مقترنـة بـه قبل استخدام بعض أو كل الاموال فى الإنفاق على الاصل المؤهل لتحمـل تكلفـة الاقتراض . فى مثل هذه الظروف يتم عادة استثمار الاموال موقتاً الـى حيـن إنفاقها على ذلك الاصل .وعند تحديد قيمة تكلفة الاقتراض التى رسملتها فإنه يتم تخفيـض تكلفـة الاقـتراض التـى تـم تكبدهـا بقيمـة أى إيـراد مكتسـب مـن استثمار الاموال المقترضة .

عندما يتم الاقتراض بصفة عامة وتستخدم الامـوال المفترضـة فـى إقتنـاء أصل مؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض ، فإنه يجب تحديد قيمة تكلفـة الاقـتراض التى يمكن رسملتها باستخدام معدل للرسملة على الانفاق الخاص بهذا الاصل ، ويجـب أن يحسـب هـذا المعـدل علـى أسـاس المتوسـط المرجـح لتكلفـة الاقـتراض للمنشـأه عـن القـروض القائمـة خـلال المـدة وذلـك بعـد اسـتبعاد القروض التى تم إبرامها تحديداً بغرض إقتنـاء أصل بذاته مؤهل لتحمل تكلفـة الأقتراض . ويجب الا تزيد قيمة تكلفة الاقـتراض المرسملة خـلال فـترة مـا عن قيمة تكلفة الاقتراض التى تم تكبدها خلال تلك الفترة .

فـى بعـض الحـالات يكـون مـن المناسـب ضـم كافـة عمليـات الاقـتراض للشـركة الأم والشـركات التابعـة لهـا عنـد حسـاب المتوسـط المرجـح لتكلفـة الاقتراض ، وفى حالات أخرى يكـون مـن المناسـب أن تسـتخدم كـل شـركة تابعة متوسطها المرجح لتكلفة الاقتراض للقروض الخاصة بها .

٥/٥ بدء وتعليق الرسمله والتوقف عنها

٥/٥/١/بدء الرسمله

تبدأ رسملة تكلفة الاقتراض كجزء من تكلفة الاصل المؤهل لتحمـل تكلفـة الاقتراض عندما :

(أ) يتم الإنفاق على الأصل .

(ب) تكبد المنشأه تكلفة اقتراض .

(ج) تكون الانشطة اللازمة لاعداد الأصل للإستخدام فى الأغراض المحددة له أو لبيعـه للغير محـل تنفيـذ فـي الوقـت الحـالى يتضمـن الإنفـاق علـى الأصـل المؤهل لتحمل تكلفة الاقـتراض تلـك النفقـات التـى نتجت عن سـداد نقـدى أو تحويل أصول أخرى أو الالتزام بالتزامات ينتج عنها تحمل أعباء تمويل .

يتم تخفيض قيمة تلك النفقات بقيمة الدفعـات المحصلـة أو المنح المستلمه عن هذا الاصل (ينظر معيار المحاسبة المصرى الخاص بالمحاسبة عن المنح الحكومية والافصاح عن المساعدات الحكومية) .

ويمثل متوسط القيمة الدفترية اللأصل خلال الفترة – متضمناً تكلفة الاقـتراض التى سبق رسملتها خلال الفترات السابقة – قياسياً تقريباً معقـولاً للنفقـات التـى يتم تطبيق معدل الرسملة عليها خلال تلك الفترة .

لا تقتصـر الانشطة اللازمة لإعداد أصل للاستخدام فى الاغراض المحـددة له أو لبيعه للغـير علـى أنشـطة الإنشـاء الفعلـى اللاصـل ، وإنمـا تشـمل أيضـاً الاعمـال الفنيـة والاداريـة السـابقة علـى أعمـال الإنشـاء الفعلـى مثـل الانشـطة المتعلقة بالحصول على الموافقات من الجهـات المعنيـة قبيـل البـدء فـى أعمـال

الإنشاء الفعلى . إلا أن هذه الانشطة لا تتضمن فترات الإحتفاظ بأصل لا يتم فيها عملية إنتاج أو تطوير يغير من الحالة التى عليها الاصل ، فعلى سبيل المثال فإنه يتم رسملة تكلفة الاقتراض المتكبدة عندما تكون الارض محل تحسينات وذلك عن الفترة التى تكون فبها الانشطة المتعلقة بالتحسينات تحت التنفيذ ، فى حين أنه لا يتم رسملة تكلفة الاقتراض المتكبدة عن الارض المقتناه بغرض إنشاء مبنى عليها وذلك خلال الفترة تكون فيها تلك الارض محتفظ بها دون وجود أنشطة متعلقة بتحسينات عليها .

٣/٥/٥ تعليق الرسملة

يجب التوقف عن رسملة تكلفة الاقتراض خلال الفترات التى تتعطل فيها أعمال الإنشاء الفعاله الأصل .

قد تتكبد المنشأه تكلفة اقتراض خلال الفترات التى تتعطل فيها المنشأه عن تنفيذ الأنشطة اللازمة لإعداد الاصل للإستخدم فى الاغراض المحددة له أو البيع للغير . ومثل هذه التكلفة هى تكلفة احتفاظ بأصل مكتمل جزئياً ولا يصح رسملتها ، فى حين لايتم عادة تعليق رسملة الاقتراض خلال فترة القيام بأعمال فنية وإدارية جوهرية . كذلك لايتم تعليق رسملة تكلفة الاقتراض عندما يكون التوقف المؤقت بمثابة خطوة ضرورية فى عملية إعداد الاصل للاستخدام فى الاغراض المحددة له أو لبيعه للغير ، فعلى سبيل المثال فإن الرسملة تستمر فى الفترات المطلوبة لنضج المخزون أو الفترات الممتدة نتيجة تأخر إنشاء كوبرى بسبب إرتفاع منسوب المياه وإذا ما كان هذا أمراً عادياً فى المنطقة الجغرافية التى ينشأ فيها الكوبرى وفى الفترة محل الإنشاء .

٣/٥/٥ التوقف عن الرسملة

يجب التوقف عن رسملة تكلفة الإقتراض عندما يتم الإنتهاء من كل الانشطة الجوهرية اللازمة لإعداد الأصل المؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض للإستخدام فى الاغراض المحددة له أو لبيعه للغير .

يعتبر الأصل عادة معداً للإستخدام فى الاغراض المحددة له لبيعه عندما يتم الإنتهاء من الإنشاء الفعلى له حتى لو كانت هناك بعض الاعمال الإدارية الروتينية مازالت مستمرة . أو إذا كانت الاعمال المتبقية تتمثل فى بعض أعمال التعديلات البسيطة مثل الديكورات التى يتم تغييرها حسب طلب المشترى أو المستخدم ، فإن هذا يعنى أنه قد تم الإنتهاء جوهرياً من كل الأنشطة .

عندما يتم الانتهاء من إنشاء أجزاء من الأصل المؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض ويكون من الممكن استخدام كل جزء من هذه الاجزاء أثناء إستمرار عملية إنشاء باقى الاجزاء فإنه يتعين التوقف عن رسملة تكلفة الاقتراض على الاجزاء المنتهية طالما تم الإنتهاء من كل الأنشطة الجوهرية اللازمة لإعداد هذه الأجزاء للاستخدام فى الاغراض المحددة لها لبيعها للغير .

يعتبر المجمع التجارى المكون من عدة مبانى يمكن إستخدام كل منها على حدة هو أحد أمثلة الاصول المؤهلة لتحمل تكلفة الاقتراض ، حيث يمكن استخدام كل جزء منها فى حين مازالت باقى الأجزاء تحت الانشاء ، ومن ثم يتعين التوقف عن رسملة تكلفة الاقتراض للأجزاء المكتمله . أما بالنسبة للمصنع الذى يتطلب إنشاؤه تركيب خطوط إنتاج عديدة بالتوالى فى أجزاء مختلفة من المصنع داخل نفس الموقع كمصنع حديد وصلب وهو أحد أمثلة

الأصول المؤهلة لتحمل تكلفة افتراض فيلزم الإنتهاء من إعاده كاملاً قبل أن يمكن إستخدام أى جزء من أجزائه .

٦/٥ الإفصاح فى القوائم المالية عن تكاليف الاقتراض

يجب أن تفصح القواعم المالية عما يلى :

(أ) السياسية المحاسبية المتبعة لمعالجة تكلفة الاقتراض .

(ب) مبلغ تكلفة الاقتراض المرسملة خلال الفترة .

(ج) معدل الرسملة المستخدم لتحديد قيمة تكلفة الاقتراض المرسملة .

٦/٥ دور واجراءات مراقب الحسابات

يتمثل دور واجراءات مراقب الحسابات عند مرجعة تكاليف الاقتراض فى التحقق من مدى التزام المنشاه بالمعيار لمحاسبى المصرى والرابع عشر، من حيث المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض أو الاستثناءات منها ، والمعلومات التى يتعين الافصاح عنها بالقوائم المالية .

وبصفة عامة يجب على مراقب الحسابات أن يراعى إن تقوم المنشاه باجراء الاتى :-

١- تعالج تكاليف الاقتراض باعتبارها من المصروفات الايرادية التى يجب ان تتضمنها قائمة الدخل فى فترة تكبدها كقاعدة عامه .

٢- استثناء من تلك القاعدة يجوز رسملة تكاليف الاقتراض المتعلقة باقتناء الاصول التى تستلزم فترة طويلة نسبياً لتجهيزها للغرض الذى أقتينت من

أجله أو جعلها قابلة للبيع على أن يتم ايقاف عملية الرسملة عندما يصبح الاصل معداً للاستخدام أو البيع او مع بدء التشغيل الفعلى للاصل .

٣- فى جميع الاحوال لايجب ان تزيد تكلفة الاصل بعد تحميله بتكلفة الاقتراض عن القيمة الاستبدالية له او صافى القيمة القابلة للتحقق منه .

٤- يتعين الافصاح عن عديد من المعلومات فى القوائم المالية بشأن تكاليف الاقتراض وعلى وجه التحديد يتم مراعاة مايلى :-

أ- هل تم الافصاح عن السياسه المحاسبية المتبعة بشأن معالجة تكاليف الاقتراض ؟

ب- هل تم الافصاح عن قيمة تكاليف الاقتراض التى تم رسملتها خلال الفترة المالية ؟

ج- هل تم الافصاح عن معدل الرسملة المستخدم لتحديد قيمة تكاليف الاقتراض القابلة للرسملة ؟

الفصل السادس

مشاكل القياس و التقييم المحاسبى
لموضوعات لم تخصص لها
معايير محاسبية مستقلة
و دور و إجراءات مراقب الحسابات

الفصل السادس

مشاكل القياس والتقييم المحاسبى
لموضوعات لم تخصص لها معايير محاسبة مستقلة
ودور وإجراءات مراقب الحسابات

مقدمـــــــه

يهتم هذا الفصل بدراسة عديد من الموضوعات العامة المرتبطة بمشاكل القياس والتقييم المحاسبى والتى لم يفرد لها معايير محددة فى معايير المحاسبة المصرية (أو الدولية) ، كما يتم تناول دور وإجراءات مراقب الحسابات فى هذا الشأن .

حيث يتناول الجزء الأول موضوع المخصصات والاحتياطيات وأثرهما على القوائم المالية ودور وإجراءات مراقب الحسابات ، كما يتناول الجزء الثانى طبيعة المصروفات الإدارية والرأسمالية والمؤجلة وأهمية التفرقة بينهما وأثر معالجتهم على القوائم المالية ودور وإجراءات مراقب الحسابات ، كما يركز الجزء الثالث على دراسة موضوع الأرباح القابلة للتوزيع ودور وإجراءات مراقب الحسابات ، وسوف يتناول استعراض الموضوعات الثلاثة فى ضوء ما جاء من معايير محاسبية مصرية متفرقة.

تأسيساً على ما تقدم يتم تقسيم الفصل إلى الموضوعات الثلاثة التالية : –

١/٦ المخصصات والاحتياطيات ودور مراقب الحسابات .

٢/٦ المصروفات الايرادية والرأسمالية المؤجلة ودور مراقب الحسابات .

٣/٦ الأرباح القابلة للتوزيع ودور مراقب الحسابات .

١/٦ المخصصات والاحتياطيات Provisions and Reserves

فى الممارسة المحاسبية التطبيقية قد يستخدم مصطلحى المخصصات والاحتياطيات بشكل مختلط ، مما يجعل عرض القوائم المالية وتعبيرها عن نتائج الأعمال والمركز المالى غير عادل ، مما قد يؤدى الى تضليل المستخدمين عند اتخاذهم للقرارات .

ومن جهه أخرى لم تخصص معايير المحاسبة المصرية أو الدولية معياراً مستقلاً لكل من المخصصات والاحتياطيات حتى تكون بمثابة إرشادات للمستخدمين أو المعدين أو مراقبى الحسابات عند تقويم الأصول والخصوم وقياس الأرباح ، وانما جاءت ذكر المخصصات والاحتياطيات فى معايير محاسبية متفرقة ، على سبيل المثال المعيار المحاسبى رقم (٢) بعنوان المخزون ، المعيار المحاسبى رقم (١٠) بعنوان الأصول الثابتة واهلاكاتها ، المعيار المحاسبى رقم(٣) المعلومات التى يجب الافصاح عنها بالقوائم المالية

ومن هنا جاءت أهمية تناول المؤلف لمشاكل قياس المخصصات والاحتياطيات المرتبطة بالقوائم المالية ومتطلبات الافصاح عنهما .

يهتم هذا الجزء بدراسة طبيعة المخصصات والاحتياطيات ومعايير التفرقة بينهما ، والأنواع والتبويبات التطبيقية لهما ، وموقف ودور وإجراءات مراقب الحسابات .

تأسيساً على هذا ينقسم هذا الجزء الى الموضوعات التالية : -

١/١/٦ تعريف المخصصات والاحتياطيات ومعايير التفرقة بينهما .

٢/١/٦ أنواع المخصصات ومشاكل القياس والتقييم المرتبطة بها .

٣/١/٦ أنواع الاحتياطيات ومشاكل القياس والتقييم المرتبطة بها .

٦/١/٤ المخصصات والاحتياطيات فى ضوء معايير المحاسبة المصرية (الدولية).

٦/١/٥ دور وإجراءات مراقب الحسابات تجاه المخصصات والاحتياطيات.

٦/١/١ تعريف المخصصات والاحتياطيات ومعايير التفرقة بينهما.

باستقراء الكتابات والأدبيات المحاسبية يتضح عدم وجود أى أختلاف فى تعريف المخصصات والاحتياطيات ، حيث أنها جميعها تدور حول المضمون والخصائص التالية: -

١- المخصصات Provisions

هى عبارة عن : -

أ - مبالغ تعد عنصراً من عناصر النفقات والالتزامات .

وب- لمواجهة أحد الأمور التالية : -

١- نقص فعلى فى قيمة الأصول (مثل مخصصات الاهلاك) .

٢- نقص مؤكد الوقوع فى قيمة بعض الأصول (ولكن غير محددة المقدار - مثال ذلك مخصص الديون المعروفة) .

٣- نقص محتمل الوقوع مستقبلاً فى قيم بعض الأصول (مثل مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها أو مخصص هبوط أسعار بضائع أو أوراق مالية) .

٤- التزامات مؤكدة سوف تلتزم بها المنشأة مستقبلاً (آلا أنه لا يمكن تقدير قيمتها بدقة - مثل مخصص الضرائب) .

٥- مقابلة التزامات محتملة (ولا يمكن تحديد قيمتها بدقة مثل مخصصات المنازعات الضريبية .

وجـ - وغير محددة القيمة (باعتبار أن قيمتها يشوبها عدم التأكد) .
ود - يتم تحميلها ضمن قائمة الدخل (فهى واجبة الخصم قبل الوصول لصافى الربح أو الخسارة) .

٢- الاحتياطيات Reserves

هى عبارة : -
أ - مبالغ تمثل جزء من الأرباح المحققة يتم احتجازها .
ب- مبالغ يتم تحويلها من حسابات بعض الأصول أو الخصوم .
جـ- لمواجهة إلزام قانونى أو تعاقدى أو سياسة مالية أو إدارية معينة .
د - لمواجهة خسائر أحتمالية متوقعة .
هـ - يتم تبويبها ضمن قائمة توزيع الدخل .

ولا شك أنه من الأهمية بمكانة التفرقة بين مفهومى المخصصات والاحتياطيات وعدم الخلط بينهما سواء فى الفكر النظرى ، أو على مستوى الممارسة العملية وذلك لعديد من الأسباب التى لعل أبرزها ما يلى : -

١- الوقاية ضد تكوين الاحتياطيات السرية عن طريق المغالاة فى تكوين المخصصات (سواء لمقابلة الأهلاك أو لتجديد الأصول أو لمقابلة النقص فى قيمتها أو عن طريق المغالاة فى قيمة الالتزامات) .

حيث أن أية مبالغ مكونة لأغراض المخصصات تزيد قيمتها عن قيمة تلك الأغراض يتعين أن يتم معالجة الزيادة على أنها أحتياطى ، ويتم أخذ ذلك فى الحسبان سواء من وجهة نظر الإدارة أو مراقب الحسابات .

٢- عدم أظهار وعرض نتائج أعمال المنشأة والمركز المالى لها بشكل عادل وصادق ، حيث أن الاحتياطى يؤدى الى الزيادة فى صافى أصول المنشأة ،

فى حين تؤدى المخصصات الى تحديد التكلفة التى قد تتحملها المنشأة لتحقيق قدر معين من الدخل الذى يتم عرضه فى قائمة نتائج الأعمال .

٣- عدم استقلال الفترات المالية نتيجة لوجود التداخل بينها ، حيث أن إدراج المخصصات ضمن عناصر الاحتياطيات قد يؤدى الى تحميل الفترة المالية القادمة بالالتزام والذى قد تتحدد قيمته فى الفترة المالية القادمة ، ومن ثم تتأثر قائمة الدخل للفترة الحالية بعنصر من عناصر المصروفات للفترة السابقة .

٢/١/١/٦ معايير التفرقة بين المخصصات والاحتياطيات .

فى ضوء تعريف كل من المخصصات والاحتياطيات وأهمية التفرقة بينهما ، يتضح أن هناك عدة معايير يمكن على أساس التفرقة بين المخصصات والاحتياطيات هى : -

١- مصدر نشوء وتكوين كل من المخصصات والاحتياطيات :-

حيث تعتبر المخصصات عبء يحمل على ايرادات الفترة المالية ويتم خصمها كنفقة قبل الوصول الى صافى الدخل وذلك بتحميلها على قائمة الدخل(حـ / الأرباح والخسائر) .

بينما يتمثل مصدر تكوين الاحتياطيات فى ارباح النشاط المحققة (سواء أكان نشاط جارى أو رأسمالى) ويتم أحتجازها منها ، وتظهر وتبوب تلك الاحتياطيات فى قائمة توزيع الأرباح والخسائر .

٢- الهدف أو الغرض من تكوين كل من المخصصات والاحتياطيات : -

يتمثل الهدف من تكوين المخصصات فى (أ) أظهار الأصول بالقيمة السليمة فى قائمة المركز المالى (مخصصات الأهلاك أو مخصص هبوط أسعار بضائع أو مخصص هبوط أسعار أوراق مالية) ، (ب) أو تحميل

حسابات النتيجة بكافة الالتزامات الخاصة بالفترة المالية الجارية والتى تتحقق فى الفترة القادمة (ومن أمثلة ذلك مخصص الضرائب المتنازع عليها أو مخصصات التعويضات القضائية) .

أما الهدف من تكوين الاحتياطيات فيكون (أ) أما تنفيذا لالتزام معين قانونى أو تعاقدى (كقرض الفوائد) ،(ب) أو تنفيذاً لسياسة مالية أو إدارية معينة لمواجهة التوسعات المستقبلية ، (ج) تقليل الاعتماد على مصادر التمويل الخارجية ،(د) أو زيادة الاعتماد على مصادر التمويل الداخلية، (هـ) وتوفير السيولة أو زيادة رأس المال العامل ، أو (و) لتدعيم المركز المالى أو (ل) لمواجهة الظروف غير المتوقعة أو الالتزامات غير المحتملة الدفع وبالتالى غير محددة المقدار .

٣- التأثير على قائمة الدخل وقائمة المركز المالى : -

يؤثر تكوين المخصصات على كل من رقم نتيجة الأعمال الحالية فى الفترة الجارية ، وعلى مدى دلالة قائمة المركز المالى عن عدالة المركز المالى فى تاريخ اعدادها .

أما الاحتياطيات فلن بكون له مثل تأثير المخصصات ، حيث يقتصر تأثير الاحتياطيات على صافى أصول المنشأة ، باعتبار أن تكوين تلك الاحتياطيات يؤدى الى زيادة القيمة الصافية لأصول المنشأة ، ولا شك أن الاحتياطيات لن تؤثر على قائمة الدخل مباشرة .

٤- الالزام بضرورة تكوين المخصصات والاحتياطيات .

حيث أن المخصص يؤثر على تحديد رقم نتيجة الأعمال وعلى مدى دلالة المركز المالى للمنشأة ، وحيث أنه يتم قبل تحديد رقم الأرباح ولا يتوقف على وجود تلك الأرباح ومن ثم فإن الالزام بضرورة تكوينها يكون محاسبياً

وقانونياً بطبيعة الحال ، آلا أن مراقب الحسابات يجب أن يتحقق من مدى كفاية وعدالة مبالغ المخصصات باعتبارها عبئاً على الإيراد .

أما الاحتياطيات والتى تعالج فى حساب توزيع الأرباح ومن ثم لا يتم تكوينها الا إذا وجدت أرباح كافية لذلك ، وقد تكون الاحتياطيات إلزامية عن طريق القانون (كالاحتياطى القانونى او احتياطى رد السندات) او قد يكون أحتياطى نظامى طبقاً للنظام الاساسى للشركة ، وينصب الإلزام هنا على استخدامها فى الأغراض التى كونت من أجلها وليس على ضرورة تكوينها ، وقد تكون الاحتياطيات أختيارية كتدعيم المركز المالى مثلاً او لتوفير سيولة ، وفى تلك الحاله ليس هناك الزام فى تكوينها .

٥- أستثمار كل من المخصصات والاحتياطيات

بصفة عامة يجب ألا يفهم من وجود مخصصات أو أحتياطيات فى قائمة المركز المالى أن لها مقابلاً معيناً فى جانب الأصول ، حيث قد تكون مجموعة الأصول ممثلة لرأس المال والاحتياطيات والمخصصات بدون تحديد لاستثمار أى منها فى أصول معينة ، ومن جهه أخرى قد يستثمر مقابل المخصصات والاحتياطيات فى أنشطة خارج أعمال منشأة الأعمال (على سبيل المثال فى أوراق مالية أو فى بوليصة تأمين) ، وتبدو أهمية وضرورة استثمار الأموال خارج أعمال المنشأة فى حالة رد السندات والتى يكون مقابلها أحتياطى مستثمر ، وقد يستثمر مقابل المخصصات والاحتياطيات فى أصول مستثمرة داخل المنشأة ، وتبدو أهمية ذلك عندما تحتاج المنشأة الى مقابل تلك النقدية والتى قد تنخفض إذا لو تم استثمارها بالخارج ، فضلاً عن أن قيمة الاستثمارات الخارجية قد تنخفض نتيجة عوامل خارج نطاق تحكم المنشأة (كفاءة الاستثمار ، العوامل الاقتصادية والبيئة الداخلية أو الخارجية) .

عموماً لا تختلف طريقة استثمار المخصصات عن الاحتياطيات الا فى معالجة أرصدة الحسابات المختلفة عند حلول ميعاد استخدام المخصص المستثمر ، حيث لو استثمرت المنشأة مخصص الإهلاك على سبيل المثال ، فعند تجديد الأصل تظهر عدة حسابات مقابلة له فى جانب الأصول هى (أ) حساب مخصص الأهلاك المستثمر ورصيده دائن بما يقابل قيمة الاستثمار المقابلة له فى جانب الأصول ، (ب) حساب استثمارات المخصص ، (ج) الأصل القديم بتكلفته ، وعند بيع الاستثمارات وشراء الأصل الجديد ترحل اى خساره او ربح من بيع الاستثمار الى حساب مخصص الاهلاك المستثمر ، ويقفل حساب الأصل القديم بترحيله فى حساب المخصص المستثمر ، وأى رصيد يتبقى فى حساب الاخير يرحل الى قائمة الدخل .

والاختلاف الظاهر فى معالجة رصيد حساب المخصص المستثمر عن الاحتياطى المستثمر مرجعه الى ان الأهلاك يعتبر عبء يجب تحميله على قائمة الدخل ، بينما فى حالة رد قيمة السندات فإن تلك العملية تعد مجرد حجز أموال فى المنشأة وفقاً لما تمليه السياسة المالية للمنشأة .

٢/١/٦ أنواع المخصصات ومشاكل القياس والمحاسبى المرتبطة لها

عادة ما يتم تكوين المخصصات بتحميل قائمة الدخل بها ، وقد تنقسم تلك المخصصات من حيث طبيعتها واستخداماتها الى : -

أولاً : - مخصصات لمقابلة انخفاض قيمة الأصول .

ثانياً : - مخصصات لمقابلة الالتزامات .

أولاً : مخصصات لمقابلة انخفاض قيمة الأصول.

وكأمثلة على النوع الأول مخصص الاهلاك ومخصص هبوط أسعار بضائع ، مخصص الديون المعدومة ، ومخصص هبوط أسعار الأوراق المالية . وتحمل تلك المخصصات على حساب الأرباح والخسائر سنويا ، ويتم تخفيض قيمة الأصل بها فى قائمة المركز المالى .

وإذا ما اتضح أن مبالغ تلك المخصصات زائده عن الحاجة ، فإنه يمكن رد تلك الزيادة الى حساب الأرباح والخسائر فى بند منفصل (كمخصص الديون المشكوك فى تحصيلها) ، أو قد يتم تحويلها الى أحد حسابات الاحتياطيات (الايرادية) والتى قد تحول الى حساب قائمة توزيع الأرباح والخسائر - إذا دعت الضرورة ذلك .

وقد سبق وإن تم تغطية مخصصات الاهلاك فى الفصل الأول وكذلك مخصص هبوط بضائع فى الفصل الثانى ولذلك سيتم فى هذا الجزء تغطية مخصصات الديون المعدومة ، مخصص هبوط أسعار أوراق مالية ، مخصصات الخصم المسموح بها .

١- مخصص الديون المعدومة.

يعرف ذلك المخصص بأنه عبارة عن العبء الذى يحمل على قائمة الدخل لمقابلة المبالغ المستحقة على بعض المدينين والتى من المتوقع عدم إمكانية تحصيلها بالكامل منهم (فهى إذن خسارة) ، الا أنه لم يتم بصورة قاطعة تحديد مقدار تلك الخسارة المؤكدة الحدوث ولكنها غير معلومة المقدار بدقة .

ويختلف ذلك المخصص عن أحتياطى الديون المشكوك فى تحصيلها من حيث الهدف ، حيث أن المخصص يشير الى تحميل ايرادات السنة الجارية

بتلك الخسارة المؤكدة الحدوث التى تخص تلك المدة الحالية الا أنها تقع فى الفترة المالية القادمة ولذلك لم يمكن تحديد قيمتها بدقة وشكل حاسم .

أما الهدف من احتياطى الديون المشكوك فى تحصيلها فهو يكون للأحتياطى ضد احتمالات تعرض المنشأة لخسائر نتيجة احتمالات توقف بعض المدينين عن سداد ومديونياتهم .

ويتم حساب ذلك المخصص عادة عن طريق فحص كل حساب من حسابات المدينين على حده مع دراسة الظروف المحيطة بأمكانية التحصيل (المركز المالى للعميل ، خبرة العميل السابقة مع المنشأة ، طبيعة وقيمة الضمانات المقدمة من العميل ، أعمار حسابات المدينين) ، وفى الممارسة العملية يتم عاده أخذ نسبة معينة من مفردة المدينين فى ضوء الخبرة الماضية للمنشأة .

بينما يتم لجوء المنشأة لأحتياطى الديون المشكوك فى تحصيلها عندما تكتشف أن بعض من المدينين متوقفون عادة عن السداد فى ضوء الخبرة السابقة ويتعين عليها الاحتياطى لذلك عن طريق تكوين ذلك الاحتياطى (وليس مخصص الديون المعدومة) ، عموماً هناك وسيلتين لمعالجة مخصص الديون المعدومة هما : -

أ- يتم ترحيل الديون المعدومة فعلاً خلال الفترة بالخصم من حساب المخصص ، وفى نهاية الفترة يعاد تقدير مبلغ المخصص بما يتناسب مع قيمة حساب المدينين فى تاريخ الميزانية مع ترحيل الفرق (بالزيادة أو بالنقص) الى قائمة الدخل .

ب- ترحيل الديون المعدومة الى قائمة الدخل مباشرة مع تعديل حساب المخصص كما فى الوسيلة السابقة .

ويفضل أتباع الطريقة الاولى لأنها تتمشى مع طبيعة المخصص والهدف من تكوينه لمواجهة الخسارة ، وفى ذات الوقت لاتخفى حركة المخصص ، حي يمكن لمراقب الحسابات بسهولة التوصل الى مبلغ الديون المعدومة خلال السنة بدون إظهارها فى بند مستقل بقائمة الدخل .

٣- مخصص هبوط أسعار الأوراق المالية .

يعرف ذلك المخصص بأنه عبارة عن قيمة النقص المؤكد الحدوث وغير المحدد المقدار الذى تتعرض له أسعار الاستثمارات المالية ، وغنى عن البيان تنقسم الاستثمارت المالية الى نوعين : -

أ- الاستثمارات قصيرة الأجل والتى تبوب كأصول متداولة .

حيث تقتنيها المنشأة لغرض إعادة بيعها أو لغرض استثمار فائض أموال المنشأة بصفة مؤقتة .

ب- الاستثمارات طويلة الأجل والتى تبوب كأصول ثابتة .

وهى تلك الاستثمارات المالية التى تقتنيها المنشأة للأحتفاظ بها لأغراض السيطرة على شركات أخرى ، أو لوجود مصالح متبادلة مع شركات أخرى .

بالنسبة للنوع الأول من الأوراق المالية الذى يعد أصولاً متبادلة تطبيقاً لسياسة التحفظ يتم تقويمها بالتكلفة أو السوق أيهما أقل ، بحيث يتم تكوين مخصص لمواجهة أى هبوط قد يحدث فى أسعار تلك الأوراق بتاريخ الميزانية عن قيمتها الدفترية . ويتم عرض تلك الأوراق المالية بتكلفتها فى جانب الأصول مخصوماً منها قيمة ذلك المخصص ، على أن يتم تحميل قيمة ذلك المخصص فى قائمة الدخل ، ويتم تعديل قيمة ذلك المخصص سنوياً على أساس التغير فى القيم السوقية لتلك الاستثمارات فى نهاية كل فترة مالية .

أما بالنسبة للنوع الثانى الذى يعد أصولاً ثابتة ، فعادة ما يتم تقويمها بالتكلفة باستمرار ما لم تتعرض قيمتها لأنخفاض مستمر حيث أنها مملوكة بصفة دائمة ولا ينتظر أعادة بيعها ، الا أنه قد يطرأ أنخفاض دائم على قيمة تلك الاستثمارات بسبب وقوع خسائر مستمرة على الشركة المصدره لتلك الأوراق المالية ، ولذلك يتعين أخذ ذلك الانخفاض الدائم فى الاعتبار بتكوين مخصص لمواجهته ، ويكون ذلك بشكل يماثل الأصول الثابتة الأخرى التى يطرأ على قيمتها أنخفاض دائم مستمر .

ثانياً : مخصصات لمقابلة الالتزامات.

وكأمثلة على ذلك النوع مخصصات الضرائب وترك الخدمة والمنازعات القضائية ، وتمثل مبالغ تلك المخصصات التزام يتعين على المنشأة سداداه ودفعه ، الا أنه لا يمكن حالياً تحديد مبالغها على وجه القطع ، من ثم فإن مبالغها مؤكد سدادها الا أنها غير مؤكدة أو محددة المقدار . وكأمثله على ذلك مخصصات مقابل الضرائب ، وتعويضات المنازعات القضائيه .

١- مخصص الضرائب : -

وهو عبارة عن العبء الذى يتم تحميله على قائمة الدخل لمقابلة الضرائب التى يقع عبئها على المنشأة ذاتها (بالتحديد ضريبة أرباح شركات الأموال وضريبة التنمية) باعتبار أنها تمثل مبالغ من المؤكد سدادها فى الفترة القادمة الا انها غير معلومة المقدارعلى سبيل القطع. [1]

[1] لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع الى : -
د. أمين السيد احمد لطفى ، الضريبة على أرباح شركات الأموال بين المتطلبات القانونية والممارسات المحاسبية ، دار النهضة العربية – القاهرة ، ١٩٩٤ .
-د. أمين السيد أحمد لطفى ، اسس القياس والفحص الضريبى لارباح تنظيمات الاعمال بين معايير المحاسبه والمراجعه والمتطلبات القانونيه،دار النهضه العربيه ، القاهرة،١٩٩٧ .

وغنى عن القول فإن ضريبة أرباح شركات الأموال لا تدفع خلال الفترة التى تتحقق خلالها الأرباح الخاضعة للضريبة بل أنها تدفع فى فترات لاحقة ، ومن جهة أخرى فإن الربح المحاسبى (الذى تظهره قائمة الدخل) يختلف عن الربح الضريبى المحدد فى
ضوء تشريعات قانونية وتعليمات مصلحة الضرائب وفى ضوء تقدير الفاحص الضريبى لعناصر وعاء الضريبة ، لذلك فدائماً ما يحدث أختلاف جوهرى فيما بين الربح المحاسبى من جهة نظر الشركة ، والربح الضريبى من وجهة نظر مصلحة الضرائب ، ولذلك لا يمكن للمنشأة التحقق بشكل حاسم من قيمة الضرائب المستحقة وقت أعداد القوائم المالية .

وغنى عن القول فإنه لا يتعين وضع أى مبلغ فى مخصص الضرائب الا عند توافر كافة شروط تكوين المخصصات - أى فى الحالات التى لا يمكن خلالها تحديد المبلغ المطلوب أداءه لمصلحة الضرائب بشكل قاطع بسبب وجود نزاع ضريبى عند وجود تعديلات على الاقرارات الضريبية للشركة ، ويكون ذلك عندما تكون المنشأة مدينة لمصلحة الضرائب بضرائب مستحقة وواجبة السداد ، ويكون ذلك عندما يتم الربط ضريبياً على الشركة الا أن المبلغ المستحق كالتزام نهائى لم يتحدد بشكل قاطع - حيث أنه يكون محل نزاع معروض على لجان الطعن أو المحاكم الابتدائية أو الاستئنافية ، من هنا يتعين على المنشأة تكوين ذلك المخصص .

ويتم تحميل قيمة ذلك المخصص للضرائب المتنازع عليها فى قائمة الدخل عن الفترة المالية الجارية المستحقة ، وفى ذات الوقت يتم اظهار قيمته كالتزام فى قائمة المركز المالى ، ويتم التسوية عند الاستقرار على مبلغ الضرائب المحدد القيمة عندما الضريبة واجبة الأداء تماماً .

وإذا كان المبلغ المكون لمخصص ضرائب فى قائمة الدخل مغالى فيه (بسبب تحديده تقديراً وليس بناءً على حساب دقيق للألتزام الضريبى) ، ففى تلك الحالة يعد بمثابة أحتياطى طوارئ من المفضل ادراجه ضمن الاحتياطيات وليس المخصصات .

٣- مخصصات تعويضات المنازعات القضائية

إذا كان مخصص الضرائب يتم تكوينه لمواجهة التزام مؤكد ولكنه غير محدد القيمة ، فإن مخصص المنازعات القضائية يتم تكوينه لمواجهة التزام غير مؤكد الوقوع ، ومثال ذلك صدور حكم من المحكمة الابتدائية بدفع تعويض مع وجود أحتمال نقض هذا الحكم فى محكمة الاستئناف ، فى مثل تلك الأحوال يستخدم مصطلح مخصص منازعات قضائية لتحمل للقارئ معنى عدم ثبوت مبلغ التعويضات الظاهر فى قائمة المركز المالى بشكل نهائى .

٣/١/٦ أنواع الاحتياطيات ومشاكل القياس والتقييم المرتبطه بها

تعتبر الاحتياطيات أستخداماً للربح وليس تكليفاً عليه كما هو الأمر بالنسبة للمخصصات ، هذا ويمكن توبيب الاحتياطيات من زوايا متعددة أهمها : -

١- مصدر الاحتياطيات

حيث يمكن التمييز بين (أ) الاحتياطيات الايرادية **Revenues Reserves** و(ب) الاحتياطيات الرأسمالية **Capital Reserves** ، حيث يكون مصدر النوع الأول الأرباح الصافية العادية التى حققتها المنشأة من نشاطها الرئيسى ، بينما يكون مصدر النوع الثانى الأرباح الرأسمالية التى حققتها المنشأة بصفة عرضية (كأرباح بيع الأصول الثابتة) ، وذلك النوع الأخير لا يمكن أعادة توزيعها على المساهمين الا إذا أنقضت أسباب وجودها .

٢-هدف الاحتياطيات

حيث يمكن التمييز بين (أ) أحتياطيات تهدف الى تدعيم المركز المالى ومن أمثلتها الاحتياطى القانونى أو الاحتياطى العام ،(ب) والأحتياطيات التى تهدف الى مقابلة وتحقيق سياسة إدارية معينة (كأحتياطى - رد السندات أو أحتياطى التجديدات والتوسعات) ، (ج) وأحتياطيات تهدف الى تمكين الدولة من تنفيذ خطة التنمية الاقتصادية (كأحتياطى شراء السندات الحكومية) .

٣- من حيث الافصاح عن الاحتياطيات

يمكن التمييز بين (أ) أحتياطيات ظاهرة - حيث يكون لها حساب ظاهر بالدفاتر ويظهر رصيدها بالميزانية (مثل الاحتياطيات السابقة) ، أو (ب) أحتياطيات مستترة **Secret reserves** - ولا يظهر رصيدها بالميزانية بشكل صريح وانما يستنتج .

٤-من حيث الإلزام

حيث قد تكون الاحتياطيات (أ) الزامية **Legislative** وهى تلك المفروضة بموجب القانون العام ، أو نتيجة التزام الشركة بسداد التزام محدد ،(ب) وقد تكون الاحتياطيات أختيارية **Optional** وذلك لأغراض تدعيم المركز المالى ومواجهة حالات التعثر المالى .

وفيما يلى أيجاز للأنواع التطبيقية للأحتياطية : -

١-الاحتياطى القانونى

وهو يمثل الاحتياطى الذى تلزم القوانين بضرورة تكوينه ، وتحديد نسبته ومصادره ، وقد تحدد أيضاً أستخداماته .

وتنص المادة (٤٠) من قانون الشركات المصرى على ضرورة تجنيب جزءاً على عشرين من صافى الأرباح على الأقل (تحدد بنسبة ٥ ٪ من صافى الأرباح) لتكوين أحتياطى قانونى ، ويجوز للجمعية العامة وقف تجنيب ذلك الاحتياطى إذا ما بلغ ما يساوى نصف رأس المال ، كذلك فقد أشار القانون فى المادة (٣١) واللائحة التنفيذية فى المادة (٩٤) أيضاً الى وجوب ترحيل علاوة إصدار الأسهم التى تصدرها الشركة الى ذلك الاحتياطى القانونى – حتى ولو كان بلغ النصف من رأس المال .

والهدف من تكوين ذلك الاحتياطى بلا شك هو عدم استئثار المساهمين بالأرباح بأسرها دون أن يكفلوا للشركة ما يقيلها من عثراتها فى حالات الشدة وتعويض النقص فى رأسمالها .

٢- الاحتياطى النظامى

وهى عبارة عن المبالغ التى تحتجزها من صافى الأرباح طبقاً لما ورد بنظام الشركة الأساسى والذى ينص على مصدره وإهدافه ومن ثم فهو يعتبر أحتياطى الزامى ، وقد نصت المادة (٤٠) من قانون الشركات على أنه إذا لم يكن الاحتياطى القانونى مخصصاً لأغراض معينة منصوص عليها فى نظام الشركة ، يجوز للجمعية العامة العادية بناءً على أقتراح مجلس الإدارة أن تقرر أستخدامه فيما يعود بالنفع على الشركة أو على المساهمين .

٣- الاحتياطى الرأسمالى

ويعرف بأنه من المبالغ غير القابلة للتوزيع بناءً على ما تقضى به الأصول المحاسبية السليمة ، حيث أن الفائض أو الايرادات التى لا تنشأ من عمليات الاستغلال العادية للشركة لا يجب ضمها للدخل القابل للتوزيع ، فعلى سبيل المثال فإن ما ينشأ من بيع الأصول الثابتة أو إعادة تقويمها أو ما يقبض

كتعويض عنها (كعلامات تجارية أو شهرة محل) ، وكذلك كل ما ينشأ عن سداد الالتزامات الثابتة بأقل من قيمتها (مثال شراء الشركة سنداتها من البورصة بأقل من القيمة الأسمية) .

كافة تلك الأرباح غير المتصلة بأرباح استغلال النشاط العادى تجنب فى حساب الاحتياطى الرأسمالى للدلالة على عدم قابليتها للتوزيع ، حيث لا يصح توزيع ذلك الاحتياطى على المساهمين خلال حياة الشركة وانما يستخدم لتغطية أية خسائر رأسمالية .

٤- أحتياطى رد سندات

عند لجوء الشركة الى الافتراض عن طريق السندات ، يكون هناك الزام بسداد ذلك القرض الى حملة السندات سواء على دفعات أو دفعة واحدة فى نهاية مدة القرض ، ومن ثم تقوم الشركة بتكوين أحتياطى لرد تلك السندات وسدادها .

وقد يكون ذلك الاحتياطى الزامياً إذا ما كان هناك نص فى نشرة الاكتتاب يقضى بضرورة تكوينه ، وقد يكون أختيارياً إذا ما كونته الشركة دون النص عليه فى النشرة أو عقد القرض ذاته .

ولاشك أن ذلك الاحتياطى يضمن لحملة السندات توافر الأموال لدى الشركة لرد قيمة سندات عند حلول أجلها ، كما تتوافر للشركة الأموال اللازمة للسداد فى تاريخ الاستحقاق دون التأثير على رأس المال العامل لها ، ومن ثم تدعيم الثقة فى مقدرة الشركة على سداد التزاماتها ، كما انه يمثل مصدر من مصادر التمويل الذاتية .

ولا شك ان عملية رد السندات لن تؤثر على مبلغ الاحتياطى المكون حيث يتم استيعاد قرض السندات من جانب الالتزامات ، ويتم تخفيض النقدية فى جانب

الأصول بنفس المقدار ، ويحول احتياطى رد السندات الى الاحتياطى العام بعد استنفاذ الغرض منه .

٥- أحتياطى التوسيعات والتجديدات (أو ارتفاع الأصول الثابتة)

عادة ما يتم تكوين ذلك الاحتياطى لمواجهة نفقات شراء أصول الشركة الثابتة او المتداولة (تجديدات الأصول الثابتة أو تكاليف توسيعات الشركة) لأغراض التوسع فى أعمالها بدلاً من اللجوء الى الاقتراض أو زيادة رأس المال .

فذلك الاحتياطى يتم تكوينه تنفيذاً لسياسة إدارية معينة ، ومن ثم فهو يخضع لقرارات مجلس الإدارة وموافقة الجمعية العامة .

وقد يتم اللجوء لذلك الاحتياطى أيضاً بسبب الارتفاع المستمر فى الأسعار والاستمرار فى حساب أهلاك الأصول الثابتة على أساس التكلفة التاريخية ، ومن ثم قد توجد صعوبة فى تمويل عملية أستبدال الأصول الثابتة وقت الحاجة ، من هنا يتم تجنيب نسبة من صافى الأرباح لتكوين أحتياطى ارتفاع الأسعار ، على أن يستخدم فى المساهمة فى أعمال تمويل عملية الاستبدال مستقبلاً بطرق التمويل الذاتى .

ويلاحظ أن ذلك الاحتياطى يتم معالجته بنفس الطريقه المرتبطة باحتياطى رد السندات ، حيث عندما يستنفذ غرضه متى تم شراء الأصول الجديدة فإنه يتم تحويله الى الاحتياطى العام .

٦-الاحتياطى العام

يتم تكوين ذلك الاحتياطى العام بهدف وحيد هو تقوية المركز المالى للشركة ، ومن ثم يجعل الشركة أكثر قدرة على مواجهة أى ظروف أقتصادية

قد تتعرض لها ، وقد يتم اللجوء اليه للأحتفاظ بمستوى التوزيعات المعتادة حين تنقص الأرباح ، وقد يستخدم فى تغطية الخسائر .

وللأحتياطى العام مصادر مختلفة هى (أ) حساب التوزيع حيث قد تحتجز الشركة جزء من أرباحها دون توزيع لضمان السيولة بالشركة أو لمجرد الاحتياط للمستقبل ، (ب) الاحتياطيات الرأسمالية التى أنتهى الغرض منها والتى تتحول بعد ذلك للأحتياطى العام ، (ج) الزيادة فى مبالغ المخصصات اللازمة للغرض الذى كونت من أجله .

بصفة عامة لا توجد أية قيود تحد من التصرف فى ذلك الأحتياطى عن طريق إدارة المنشأة فلها أن تستخدمه فى زيادة رأس المال أو حساب التوزيع لتوزيعه على حملة الأسهم .

٧- أحتياطى الالتزامات الاحتمالية أو احتياطى الطوارئ

يعتبر معيار التفرقة بين الاحتياطيات (التى يتم تكوينها لمقابلة أية التزامات متوقعة غير مؤكدة الحدوث) ومخصصات الالتزامات فى درجة التأكد المرتبطة بأمكانية حدوث الالتزام ، حيث لو كان هناك تأكد من ذلك الحدوث لوجب تكوين مخصصات عنه ، أما إذا كان الأمر مجرد أحتمال لوجب تكوين احتياطيات عنه .

وكمثال على ذلك الاحتياطى الذى يواجه الالتزامات الاحتمالية هو أحتياطى الطوارئ ، والذى يكون أساساً لموجهة أحتمالات محددة فى المستقبل ترى الشركة الا تدعها تفاجئها على غير استعداد ، ومن ثم يتعين أن تحتاط لأحتمال وقوعها مقدماً ، ولذلك ففى حالة وقوعها فإنها لن تؤثر على أعمال الشركة أو سيولتها أو رأس مالها الكامل أو أرباحها المقبلة .

فقد ترى الشركة تكوين احتياطى طوارئ لمواجهة قضية مرفوعة ضد الشركة بسبب أدعاء الغير بملكية براءة أختراع تعدت الشركة عليها ، نتيجة تلك القضية غير مؤكدة ولو حكم ضد الشركة بتعويضات فإنها ستمثل خسارة فى المستقبل - وغالباً ما تشار الى تلك الالتزامات المحتملة فى صورة مذكرةوايضاح على قائمةالمركز المالى .

سواء تحقق الأحتمال الذى كون من أجله ذلك الاحتياطى أو لم يتحقق فإن رصيد الاحتياطى أما أن يحول للأحتياطى العام أو يعاد الى حساب التوزيع ، بعبارة أخرى لا يتم ترحيل الخسارة المحققة مباشرة الى حساب الاحتياطى ، وانما تظهر كبند مستقل فى قائمة الدخل ضمن حسابات غير عادية .

٨- الاحتياطيات السرية أو المستترة

تعرف الاحتياطيات المستترة بأنه تلك الاحتياطيات التى ليس لها أى وجود دفترى والتى من شأنها الافصاح عن حقوق المساهمين بالقوائم المالية بأقل من قيمتها الحقيقية والفعلية .

وتنشأ الاحتياطيات السرية عن عدة مصادر لعل ابرزها ما يلى : -

١- معالجة أحد عناصر المصروفات الرأسمالية كمصروفات ايرادية - مثال ذلك تسجيل نفقات معالجة عمرة للسيارات كمصروفات ايرادية وتحميلها على قائمة الدخل للسنة الحالية بدلاً من رسملتها .

٢- المغالاة فى حساب المخصصات المرتبطة بتقويم الأصول على سبيل المثال مخصص الأهلاك الأصول الثابتة أو مخصصات الديون المشكوك فى تحصيلها أو مخصصات هبوط أسعار اوراق مالية ، علىاعتبار أن المغالاة فى حساب المخصصات يعد من قبل الاحتياطيات .

٣- أظهار قيمة التكوين الرأسمالى الذاتى بالتكلفة فى حين أن قيمته الحقيقية تكون أعلى من ذلك .

٤- تقويم الاستثمارات فى الشركات التابعة بالتكلفة ، فى حين أن سعرها فى سوق الأوراق المالية يكون أعلى .

٥- عدم اظهار الأصول الثابتة التى تحصل عليها المنشأة بدون مقابل فى الدفاتر رغماً عن استخدامها فى الأنتاج .

٦- عدم اظهار الأصول المستبعدة ضمن الأصول بالقوائم المالية ومعالجتها محاسبياً كخسارة رأسمالية بالكامل .

٧- اظهار التزامات وهمية أو تضمينها على غير حقيقتها .

٨- المغالاة فى تكوين المخصصات المرتبطة بالالتزامات .

٩- عدم تحويل مخصصات الالتزامات التى تثبت عدم الحاجة اليها أو الزائدة عن المطلوب الى الاحتياطيات وتركها فى صورة مخصصات .

١٠- تكوين مخصصات عن التزامات أحتمالية كان من الأحرى تكوين أحتياطيات عنها لأنها غير مؤكدة الحدوث .

وقد يتكون ذلك الاحتياطى أيضاً تلقائياً أى دون تدخل من جانب إدارة الشركة نتيجة لارتفاع القيم الحقيقية للأصول عن قيمتها الدفترية بسبب انخفاض قيمة العملة (القيمة الشرائية للنقود) .

ولا شك أن تكوين تلك الاحتياطيات يؤثر على عدالة تصوير القوائم المالية للشركة باعتبار أنها لا تظهر بنتائج أعمال الشركة بعدالة وصدق ، كما أنه لايتم عرض قائمة المركز المالى بشكل عادل حيث تظهر الأصول والخصوم بقيمة تختلف عن قيمتها الحقيقية ، ومن جهة أخرى قد تشجع تكوين تلك الاحتياطيات على التلاعب فى اسعار أسهم الشركة بسوق الأوراق المالية

(البورصة) عن طريق الافراد الذى يدركون وجود تلك الاحتياطيات ، بالأضافة الى أنها تعطى الفرصة لإدارة الشركة لأخفاء سوء إدارتهم وتلاعبهم عن طريق التصرف بالزيادة أو بالنقص تبعاً لأغراضهم بالتحويل من والى تلك الأحتياطيات السرية .

ومن جهة أخرى قد يؤيد البعض وجود مثل تلك الاحتياطيات باعتبار أنها مصدر قوة للشركة ومحل نفع للمساهمين ، حيث أنها تساعد المنشأة فى ظروف الكساد للأحتفاظ بائتمانها والاستمرار فى سداد التوزيعات ، ومن ثم تتلافى التغيرات الكبيرة فى أسعار أسهمها بالبورصة .

٦/١/٤ المخصصات والاحتياطيات طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية

٦/١/٤/١ المخصصات

لم تفرد معايير المحاسبة الدولية أو المصرية معياراً خاصاً للمخصصات ، حيث تم معالجة موضوع المخصصات من خلال معايير المحاسبة عن الأصول الثابتة والمخزون وما إلى ذلك . وقد سبق أن تناول المؤلف ذلك من خلال الفصول السابقة .

ويمكن القول بأن معايير المحاسبة المصرية (الدولية) قد أشارت الى وصف بعض الالتزامات باعتبارها مخصصات ، كذلك فقد أستخدمت أصطلاح المخصصات لمقابلة الانخفاض فى قيمة بعض الأصول ، ومن أمثلة ذلك ما ورد بالمعايير المحاسبية المتعلقة بالإفصاح فى البنوك والمؤسسات المالية المشابهة والتى أشارت الى خصم قيمة مخصصات الديون المشكوك فى تحصيلها من أرصدة القروض والسلفيات وذلك لتحديد القيمة الدفترية لتلك الأصول القابلة للتحصيل .

ومن ثم فإن المخصصات التى تستوفى شروط الالتزامات يتعين إدراجها كالألتزامات فى حين أن المخصصات التى لا تستوفى شروط الالتزامات أو تكون متعلقة بانخفاض فى قيمة الأصول يتعين خصمها من تلك الأصول المتعلقة بها .

٢/٤/١/٦ الأحتياطيات

لم يفرد معيار محاسبى مستقل لموضوع الاحتياطيات ، وإنما تم الاشارة الى الاحتياطيات فى المعيار المحاسبى المصرى رقم (٣) بعنوان المعلومات التى يجب الافصاح عنها بالقوائم المالية .

حيث تم تحديد تلك الاحتياطيات بأنها أحد العناصر المكونة لحقوق الملكية بالأضافة الى رأس المال المدفوع والزيادة المدفوعة عن القيمة الأسمية لأسهم رأس المال ، علاوة إصدار الأسهم) .

وقد تبوب تلك الاحتياطيات وفقاً لهذا المعيار على النحو التالى : -

- أحتياطيات قانونية ونظامية .
- أحتياطيات أختيارية (طبقاً للسياسة الإدارية للمنشأة) .

كما أكد المعيار أيضاً على ضرورة الافصاح عن بنود حقوق الملكية الأخرى (الاحتياطيات سواء أكانت إلزامية أو أختيارية) كل على حدة مع بيان حركتها خلال الفترة المالية وأرصدتها فى تاريخ الميزانية وأية قيود على توزيعاتها .

٥/١/٦ موقف وإجراءات مراقب الحسابات

١/٥/١/٦ المخصصات

ليس من مسئولية مراقب الحسابات أن يقوم بتكوين المخصصات اللازمة أو بحسابها ، وأنما يتمثل واجبه فى هذا الشأن فى التحقق من دقة قيمة المخصصات ومن سلامة معالجتها المحاسبية وصحة عرضها بالقوائم المالية على النحو التالى : -

١- أن يتحقق مراقب الحسابات من مدى كفايه المخصصات لما خصصت له من أغراض ، عن طريق فحص كل مخصص على حده ، والرجوع فى ذلك الى تقارير الفنيين والخبراء وغير ذلك من الوسائل المختلفة .

٢- أن يتحقق مراقب الحسابات من أن الأساس الذى يتخذ لتكوين المخصصات ثابتاً من فترة إلى أخرى .

٣- أن يتحقق مراقب الحسابات من صحة وسلامة الأفصاح عن المخصصات على النحو التالى : -

أ- بالنسبة للمخصصات التى تكون لغرض مقابلة أنخفاض قيمة الأصول ، يتعين ان يتحقق من أنها تظهر مطروحة من الأصول المقابلة لها ، حيث يظهر مجمع مخصصات الاهلاك مطروحاً من التكلفة التاريخية للأصول على سبيل المثال .

ب- بالنسبة للمخصصات التى تكون لغرض مقابلة الالتزامات ، على مراقب الحسابات أن يتحقق من انها تظهر فى بنود منفصلة تحت مجموعة واحدة تحت مصطلح المخصصات .

٤- على مراقب الحسابات أن يتحقق من أن قيمة تلك المخصصات لا تزيد عما يلزم لمواجهة الغرض منها ، وإذا ما تبين له ذلك عليه أن ينصح الإدارة بتحويل الزيادة الى الاحتياطيات وأن يفصح فى تقريره عن ذلك وموقف الإدارة فى ذلك .

٥- على مراقب الحسابات أن يتحقق من استخدام المخصصات فى الأغراض التى كونت من أجلها .

٦- يجب على مراقب الحسابات أن يتتبع الأحداث التالية لتاريخ القوائم المالية ، والتى قد تؤثر على تحديد رقم المخصصات ،وأن يسترشد بها فى تعديل مبالغ المخصصات .

٧- على مراقب الحسابات أن ينصح الإدارة بضرورة تكوين مخصصات اضافية إذا أتضح أن هناك أغراضاً معينة تستلزم ذلك (مثال ذلك أحتمال أعدام دين من التى يتضمنها حسابات المدينين) ويتعين أن يشير المراقب فى تقريره إذا لم تقتنع الإدارة بذلك .

٢/٥/١/٦ الاحتياطيات

تعتبر الإدارة مسئولة عن تكوين الاحتياطيات فى ضوء الظروف المحيطة أو السياسات الإدارية المرتبطة ، الا أن مسئولية مراقب الحسابات ودوره بالنسبة للأحتياطيات تتحدد على النحو التالى : -

١- يجب على مراقب الحسابات أن يتحقق من قيام الشركة بتطبيق نص القانون أو النظام الأساسى وكذلك العقود والاتفاقات الملزمة للشركة من ناحية الاحتياطيات الإلزامية ، سواء كان من حيث الالتزام أو سلامة النسبة المستخدمة أو الأساس الذى تم الاعتماد عليه أو من حيث الأغراض المحدد فيها استخدام تلك الاحتياطيات .

٢- يجب أن يتحقق مراقب الحسابات من مدى سلامة وصحة كافة المعالجـات المحاسبية المرتبطة بالاحتياطيات ، كذلك عليه مراعاة عدم إساءة استخدام الإدارة للأحتياطيات ، ومثال ذلك عليه مراعاة عدم إساءة استخدام الإدارة للأحتياطيات ، ومثال ذلك الا تستخدم الإدارة الأحتياطيات الرأسمالية فى تغطية خسائر غير عادية ، كذلك فإن الأحتياطيات المكونة لأغراض معينة ينبغى مراعاة عدم استخدامها فى أغراض أخرى .

٣- يجب على مراقب الحسابات أن يتحقق من صحة عرض الأحتياطيات والافصاح عنها بقائمة المركز المالى ، مع أهمية الافصاح عن حركتها خلال الفترة المالية وأرصدتها فى تاريخ القوائم المالية .

٤- ليس هناك أية مسئولية على مراقب الحسابات بخصوص الاحتياطى السرى الذى يتكون تلقائياً أو نتيجة لتطبيق معايير المحاسبة المتعارف عليها ، حيث لا يتعين عليه الافصاح عنها فى تقريره ، أما مسئوليته بالنسبة للأحتياطيات السرية الأخرى فتتمثل فيما يأتى : -

أ - الاحتياطيات المستترة المتعمدة المكونة من سنوات سابقة إذا أقتنع مراقب الحسابات أن وجود مثل تلك الاحتياطيات فى صالح الشركة ، يتعين عليه فى تلك الحالة مراقبة حسن استخدام الشركة لها ، أما إذا أثار تكوين واستخدام الاحتياطيات شكوك مراقب الحسابات فعلية أن يضمن تقريره أية معلومات يراها ضرورة فى هذا الشأن .

ب- الاحتياطيات المستترة التى تتعمد الشركة تكوينها فى الفترة الجارية يتعين مراقب الحسابات فى تلك الحالة ان ينصح الإدارة بعدم تكوين مثل الاحتياطيات وإذا لم تقتنع براية عليه أن يفصح عن ذلك فى تقريره الموجه الى المساهمين .

بصفة عامة يجب على مراقب الحسابات أن يتتبع استخدامات الأحتياطيات السرية التى يسمح القانون فى شأنها بتكوينها ، بحيث يضمن الا تستخدم فى تغطية خسائر ناتجة عن سوءالإدارة أو فى توزيع أرباح صورية .

٢/٦ المصروفات الايرادية والرأسمالية والإيرادية المؤجلة

مقدمـــــه

لأغراض دقة قياس نتيجة نشاط المنشأة ، يلزم الانتظار حتى يتم تصفية أعمال تلك المنشأة - وهو ما يعد أمراً غير منطقياً أو علمياً ، حيث أن الجهات الخارجية (كالمستثمرين والبنوك والمساهمين والجهات الحكومية ..) فى حاجة مستمرة الى معلومات مالية دورية حتى يتسنى لهم أتخاذ القرارات المرتبطة بتلك المنشأة .

وعلى هذا الأساس يتم تقسيم النشاط الاقتصادى الى عدة فترات مالية متساوية الأجل ، يتم خلالها تحديد نتيجة أعمال تلك المدة بشكل عادى ويتم ذلك فى ضوء مقابلة المصروفات بالايرادات **Matching** ، والذى فى ضوئه يتم تحديد المصروفات السنوية لتحديد العلاقة بينهما والايرادات المحققة خلال الفترة ، وإذا ما وجدت علاقة بينهما يتم تحميل ذلك المصروف على الايرادات المحققة خلال الفترة ، أما إذا أتضح عدم وجود علاقة فيتم توزيع المصروف على فترات زمنية بطرقة المقابلة المنطقية المنظمة **Rational and systematic** مثل محاسبة الاهلاك ، وإذا ما تعذر متابعة ما تقدم فإنه من المفضل تحميل تلك المصروفات على ايرادات الفترة المالية التى تم انفاق المصروف خلالها .

يهتم هذا الجزء بدراسة مشاكل القياس والتقييم المحاسبى للمصروفات ودور وإجراءات مراقب الحسابات، وذلك بعد أن تناول المؤلف موضوع الايرادات فى فصل مستقل وذلك فى ضوء معايير المحاسبة المصرية - والتى لم تحدد معياراً مستقلاً للنفقات ، وانما أوردتها من خلال عدة معايير متفرقة .

ولذلك سوف يتم فى هذا الفصل الاهتمام بتحديد طبيعة المصروفات سواء الايرادية أو الرأسمالية والمؤجله وأهمية التفرقة بينها ومعايير أو أسس التميز بين كل منهم ، كما يتم استعراض الانواع الرئيسة لكل من تلك المصروفات ومشاكل القياس والتقييم المرتبطة بها ، كما سيتم التعرف على معالجة تلك المصروفات محاسبياً والافصاح عنها فى ضوء معايير المحاسبة المصرية (الدولية)، وأخيراً سيتم الاشارة الى دور وإجراءات مراقب الحسابات .

تأسيساً على ذلك يمكن تقسيم هذا الجزء الى الموضوعات التالية : -

٦/٢/١ طبيعة المصروفات الايرادية والرأسمالية والمؤجله وأسس التفرقة بينها .

٦/٢/٢ الأنواع الرئيسة للمصروفات الايرادية والرأسمالية والمؤجلة ومشاكل القياس والتقييم المرتبطة بها .

٦/٢/٣ المصروفات الايرادية والرأسمالية والمؤجله فى ضوء معايير المحاسبة المصرية .

٦/٢/٤ موقف وإجراءات مراقب الحسابات .

٦/٢/١ طبيعة المصروفات الايرادية والرأسمالية و المؤجلة وأسس التفرقة بينها.

فى ضوء استقراء الكتابات والأدبيات المحاسبية التى تدور حول طبيعة كل من المصروفات الايرادية أو الرأسمالية أوالمؤجلة يتضح أنها تتفق عموماً

على تعريفها وأهمية التمييز بين كل نوع من تلك النفقات ، كما يمكن استنتاج المعايير والأسس الفاصلة التى تميز بين كل منها .

حيث تعرف المصروفات الايرادية **Revenue Expenditure** بأنها عبارة عن تلك النفقات التى تتحملها المنشأة بصفة دورية متكررة من أجل مباشرة نشاطها العادى وتحصل مقابلها علـى خدمات تستنفذ أغراضها خلال الفترة المالية بغرض تحقيق الايراد الدورى والمحافظة على الطاقة الانتاجية للمنشأة، ويتم معالجة تلك المصروفات على أساس تحميلها بالكامل على ايراد الفترة المالية (ضمن قائمة الدخل) .

ويمكن تقسيم النفقات الايرادية حسب علاقتها بوظائف المنشأة الأساسية على أساس نفقات ايرادية مرتبطة بوظيفة الانتاج (وتظهر بحساب التشغيل) أو وظيفة البيع والتوزيع (وتظهر بحساب المتاجرة) ، أو الوظيفة الإدارية أو ظيفة التمويل (ويظهر فى حساب الأرباح والخسائر) .

ولاشك أن هناك صعوبات تواجه عمليه القياس المحاسبية فى تبويب أنواع النفقات الايرادية على الوظائف المختلفة للشركة ، نتيجة لصعوبة تفسير بعض تلك النفقات مثل الديون المعدومة والخصم المكتسب ونفقات البيع والتوزيع ، حيث قد يرى بعض المحاسبين ظهور تلك النفقات ضمن حساب المتاجرة باعتبارها مرتبطة بوظيفة البيع ، بينما يرى بعض المحاسبين الأخرين أنها مرتبطة بالسياسة الإدارية ومن ثم تظهر فى حساب الأرباح والخسائر .

أيا كان الأمر فمهما أختلفت أنواع النفقات الايرادية وطرق تبويبها ومعالجتها المحاسبية فهى تتميز بعديد من الخصائص التى تتفق مع طبيعتها على النحو التالى : -

١- إن الغرض من انفاقها هو الحصول على خدمات فورية ، حيث ترتبط النفقة الايرادية بفترة مالية واحدة .

٢- وجود علاقة سببية بين النفقة والايراد ، حيث تؤدى النفقة الى حدوث ربح (أو ينتظر أن تؤدى الى تحقيق ربح) .

٣- وجود علاقة مباشرة بين النفقة الايرادية ووظائف الشركة ، من هنا تتميز تلك النفقة بالتكرار والدورية .

بينما تعرف المصروفات الرأسمالية **Capital Expenditure** بأنها عبارة عن تلك النفقات التى تتحملها بصفة غير دورية وغير متكررة والتى تحصل مقابلها على خدمات تمتد منفعتها الى أكثر من فترة مالية واحدة بغرض الحصول على أصول ثابتة أو لزيادة القدرة الانتاجية لتلك الأصول ، ويتم معالجة تلك المصروفات على أساس تحميل الجزء الذى استفادت من الفترة المالية على ايراد الفترة الحالية (ضمن قائمة الدخل) وترحيل الجزء الباقى غير المستنفذ الى الفترات المالية التالية (وتظهر بقائمة المركز المالى) .

والنفقات الرأسمالية المرتبطة بالأصول الثابتة لا تتمثل فى قيمة شراء تلك الأصول فقط ، بل تتمثل فى جميع النفقات التى تصرف على تلك الأصول لجعلها قابلة للأستخدام (مثل رسوم التسجيل والأتعاب القضائية ومصاريف النقل والتأمين والتركيب ...) ، كذلك تشمل أيضاً النفقات الرأسمالية كافة ما يتم صرفه على الأصل خلال حياة الإنتاجية والتى من شأنها زيادة طاقته الانتاجية .

وتتميز النفقات الرأسمالية بعديد من الخصائص التى لعل أبرزها ما يلى:-

١- إن الغرض من الأنفاق هو الحصول على خدمات طويلة الأجل ، فالأصول الثابتة يتم اقتناؤها بقصد المساعدة على الانتاج لا بغرض الربح .

٢- لا توجد علاقة سببية مباشرة بين النفقة الرأسمالية والايراد ، حيث أن تلك النفقة يستفاد منها لأكثر من فترة مالية واحدة .

٣- ان تلك النفقات لا تتميز بالدورية والتكرار خلال الفترة المالية الواحدة ، حيث أنها تمثل مبالغ ضخمة الحجم ويوجد فاصل زمنى بين فترات أنفاقها عادة في حين تعرف المصروفات الايرادية المؤجلة **Deferred Expenditures** بأنها تلك النفقات المختلطة أى التى تجمع بعض خصائص كل من النفقات الايراديةوالرأسمالية .

فمن جهة تتفق مع النفقات الايرادية من حيث طبيعتها ، حيث أن هناك علاقة سببية بين تلك النفقات والإيرادات ، أى أن الغرض من الإنفاق فى الحالتين هو تحقيق الربح ، أما الاختلاف الجوهرى بينهما يتمثل فى طبيعة الخدمة التى يتم الحصول عليها فى كل حالة ، حيث تعبر النفقة الايرادية عن المبالغ التى تنفق من أجل الحصول على خدمات فورية متعلقة بفترة مالية واحدة ، أما النفقة الايرادية المؤجلة فهى تعبر عن المبالغ التى تنفق من أجل الحصول على خدمات قصيرة الأجل - أى أنها تتعلق بأكثر من فترة مالية .

وإذا كانت النفقة المؤجلة بطبيعتها ايرادية ، الا أن كبر حجمها واستفادة أكثر من فترة مالية واحدة بتلك النفقات يجبر المحاسب على استهلاكها **Amortization** خلال الفترات التى استفادت منها ، حيث يرحل نصيب كل فترة الى حساب التشغيل أو المتاجرة أو الأرباح والخسائر حسب علاقتها بوظائف الشركة ، أما الرصيد المتبقى - غير المستنفذ بعد - فيعتبر نفقات مؤجلة تتعلق بفترات مالية تظهر بقائمة المركز المالى .

وتتفق النفقات المؤجلة مع النفقات الرأسمالية فى شكل المعالجة الظاهرى ، حيث تستهلك على السنوات المالية طبقاً لمعيار الاستفادة ، الا أن فيصل

التفرقة بينهما يتركز فى ارتباط النفقات الرأسمالية بالحصول على أصول ثابتة جديدة أو زيادة الطاقة الانتاجية للأصول القائمة أصلاً ، وعدم ارتباط النفقات المؤجلة عموماً بالطاقة الإنتاجية (سواء من حيث خلقها أو بزيادة الموجود منها) ، وكأمثلة لتلك النفقات المؤجلة الحملات الإعلانية ونفقات البحوث والتطوير ومصاريف التأسيس .

تأسيساً على ذلك يتضح أن النفقات الايرادية المؤجلة تتميز بعديد من الخصائص التى لعل أهمها ما يلى : –

١– ان الغرض من النفقة المؤجلة هو الحصول على خدمات قصيرة الأجل (وليست فورية أو طويلة الأجل) ، حيث تستفيد منها المنشأة لأكثر من فترة مالية واحدة (عادة ما تكون بين ثلاثة الى خمسة سنوات) .

٢– انها نفقة ايرادية آلا أنها تتميز بكبر حجمها نسبياً مقارنة بالنفقة الايرادية ومن ثم يتم توزيعها على أكثر من فترة مالية .

٣– وجود علاقة بين النفقات والايرادات المتعلقة بأكثر من فترة ، كما يوجد فاصل زمنى طويل نسبياً بين فترات أنفاقها ، ومن ثم فإنها غير دورية أو متكررة.

ولا شك أن التفرقة بين أنواع النفقات الثلاثة يعتبر أمراً جوهرياً عند قياس وتحديد نتيجة أعمال الفترة المالية ، حيث أن التمييز الصحيح بينهما يؤدى الى الدقة والعدالة فى عرض قائمة الدخل وقائمة المركز المالى ، ويتضح ذلك من خلال الحالات والمواقف التالية : –

١– إذا تم معالجة النفقات الايرادية باعتبارها نفقات ايرادية مؤجلة (أو نفقة رأسمالية) فإن ذلك يترتب عليه عدم تحميل النفقة بكاملها على الفترة المالية ، وإنما يتم توزيعها على عدة فترات مالية مما يترتب عليه (أ) ظهور رقم

المصروفات بأقل من قيمته الصحيحة (لتضمين جزء من النفقة وليس كاملها) فى الفترة المالية ، (ب) تضخم صافى الربح بدرجة أكبر من الحقيقة (العكس فى حالة صافى الخسائر) ، (جـ) تضخم رقم الأصول فى قائمة المركز المالى لتضمين الجزء غير المستنفذ من النفقة والذى لم يحمل للفترة المالية كتكلفة ضمن عناصر الأصول .

٢- إذا تم معالجة النفقة الايرادية المؤجلة (أو النفقة الرأسمالية) محاسبياً باعتبارها نفقة ايرادية ، فإن ذلك يترتب عليه تحمل النفقة بالكامل على فترة مالية واحدة بدلاً من توزيعها على عدة فترات حسب معيار الاستفادة ، مما يترتب عليه ما يلى : -(أ)ظهور رقم المصروفات بمقدار أكبر من قيمته الحقيقية ، لتضمين القيمة بالكامل بدلاً من الجزء المستنفذ والذى يتناسب مع نصيب الفترة المالية ، (ب) ظهور أرباح الفترة بقيمة أقل من قيمتها الحقيقية (والعكس فى حالة تحقق الخسائر) ، (جـ) تدنية رقم الأصول فى قائمة المركز المالى لمعالجة الجزء من قيمة النفقة المؤجلة (أو الرأسمالية) الذى لا يخص الفترة الحالية ضمن قائمة الدخل ، ومن ثم لن يكون له رصيد مرحل للأعوام التالية وبالتالى لا يظهر ضمن جانب الأصول بقائمة المركز المالى .

ولا شك أنه من الصعب وضع حدود دقيقة للتفرقة بين الأنواع الثلاثة من النفقات ، حيث قد تكون هناك بعض النفقات التى قد تعتبر ايرادية فى ظروف معينة بينما تكون رأسمالية فى ظل ظروف أخرى ، على ذلك يجب أن يدرس المحاسب ظروف كل على حده ، كما يجب ألا تؤخذ المعايير التى يتم الأرتكاز عليها فى أجراء التفرقة على أساس فردى وحيد ، فى ضوء ذلك يمكن تلخيص أبرز تلك الأسس العملية على النحو التالى : -

أ- علاقة النفقة بالإيراد والغرض منها

فإذا كان الغرض من النفقة هو حصول المنشأة على ايراد خلال الفترة المالية من ثم تعد النفقة ايرادية ، أما إذا كان الغرض من الحصول على الخدمة هو المساعدة فى زيادة الانتاج من ثم تكون النفقة رأسمالية (حيث فى ظل ذلك الموقف لا توجد علاقة مباشرة بين النفقة الرأسمالية والايرادية) .

ب- طبيعة الخدمات ومدة الاستفادة منها

إذا ما كانت الخدمة فورية فإن النفقة المرتبطة بالحصول عليها تعتبر ايرادية ، أما إذا كانت الخدمة قصيرة الأجل تتعدى الفترة العادية المتخذة أساساً لقياس الربح - تعد النفقة مؤجلة ، أما إذا كانت الخدمة التى يتم الحصول عليها من النفقة طويلة الأجل يستفاد منها لعدد من السنوات فإن النفقة رأسمالية .

جـ- حجم النفقة وأهميتها النسبية ومدى تكرارها

كثيرا ما تؤثر النفقة وأهميتها النسبية ومدى تكرارها فى تفسير طبيعتها ، حيث يجوز اعتبار بعض النفقات الرأسمالية بمثابة نفقات ايراديه عند صغر قيمتها (والعكس صحيح - مثال ذلك الحملات الاعلانية) ، من جهه أخرى - فإن النفقات الايرادية غالباً ما تتميز بالتكرار والدورية لأنها متعلقة بوظائف الشركة على العكس من النفقات المؤجلة أو الرأسمالية .

٦/٢/٢ الأنواع الرئيسية للمصروفات الايرادية والرأسمالية والمؤجلة ومشاكل القياس والتقييم المرتبطة بها

١- النفقات الايرادية : -

هى كافة النفقات التى تتحملها المنشأة بصفة دورية وتستنفذ خدمتها خلال الفترة المالية الواحدة ، وذلك بهدف تحقيق الايراد الدورى والمحافظة على

الطاقة الانتاجية للمنشأة سواء أكانت نفقات صناعية أو تسويقية وبيعية أو إدارية ، ويمكن تقسيم تلك النفقات حسب علاقتها بوظائف المنشأة الرئيسية الى : –

أ– النفقات الايرادية الانتاجية أو التصنيعية ، وتتمثل فى المواد الأولية والأجور والمصروفات الصناعية الأخرى– بالإضافة الى النفقات الأداريه المرتبطة بالأنتاج، وتظهر تلك النفقات فى حساب التشغيل بغرض حساب تكلفة البضاعة تامة الصنع .

ب– النفقات الايرادية البيعية : – وتتمثل فى نفقات التخزين والاعلان والنقل والشحن ، وبحوث التسويق ، وعمولات البيع والتحصيل بالاضافة الى النفقات الادارية المرتبطة بالبيع ، وتظهر تلك النفقات فى حساب المتاجرة .

جـ– النفقات الايرادية الادارية والتمويلية : – وتتمثل فى النفقات الادارية العمومية التى تتعلق بالشركة مثل المرتبات والمكافأت ونفقات التمويل – وتظهر تلك النفقات فى حساب الأرباح والخسائر .

٢– النفقات الرأسمالية : –

وتتمثل تلك النفقات فى الأصول الثابتة سواء القابلة للأهلاك أو غير القابلة للأهلاك والتى لا تقتصر على نفقات الشراء أو اعداد الأصل الثابت للأستخدام، وانما هناك نفقات يتم صرفها على الأصل خلال حياته الانتاجية ومن شأنها زيادة القوى الانتاجية للأصل ، ويمكن تبويبها الى ثلاثة أنواع رئيسية هى [١]

---

[١] تم تناول هذا الموضوع بالتفصيل فى الفصل الأول بعنوان الأصول الثابتة واهلاكاتها فى ضوء معيار المحاسبة المصرى رقم(١٠) .

أ- نفقات التحسين Improvement Expenditures

وهى تؤدى عادة الى اطالة عمر الأصل أو زيادة قدرته الانتاجية أو تخفيض تكاليف الانتاج ، ويترتب على ذلك زيادة المنافع التى تحصل عليها المنشأة من الأصل ، وقد يتمثل التحسين فى عملية استبدال جزء من تحصل عليها المنشأة من الأصل ، وقد يتمثل التحسين فى عملية استبدال جزء من الأصل بجزء أخر أو فى عمليات اصلاح على نطاق واسع مما يؤدى الى زيادة العمر الانتاجى أو الطاقة الانتاجية أو الكفاية الانتاجية للأصل .

ب- نفقات الاضافة Additive Expenditures

وهى تتمثل فى نفقات استثمار جديد ويترتب عليها عادة زيادة الطاقة المستغلة عن طريق مشروعات التوسع **Expansions**

جـ- نفقات الاحلال Replacement Expenditures

وهى تتمثل فى استبدال أصل قديم بأخر جديد أكثر كفاية أو فى استبدال جزء رئيسى من أصل قديم بجزء اخر جديد (موتور باخر) .

د- التعديلات

ويقصد بها أى تحوير فى هيكل الأصل ليتناسب مع استخدامات جديدة خلاف الأغراض التى أنشئ من أجلها فى بادئ الأمر ، ومن أمثلتها تحوير المصنع بقصد تنظيم أقسامه ليتناسب مع تركيب آلات جديدة .

كما تتضمن تلك النفقات أيضاً أى أصول غير ملموسة أو معنوية مثل شهرة المحل ، والشهرة أصل معنوى يتكون من عوامل متعددة قد يكون منها الموقع الجيد للمشروع ، أو حسن ادارته ، وقيام المنشأة بأبحاث مستمرة لتحسين الانتاج ٠

ولقد سار فى الفكر المحاسبى اراء ترى بضرورة عدم اظهار الشـهرة فـى الدفاتر الا فى أحوال ثلاثة هى (أ) إذا دفعت المنشأة قيمتها فعلاً (فـى حالـة شراء مشروع قائم ودفع قيمة أعلى من قيمة صافى الأصول المتنقلـة) ، (ب) فى حالة حدوث تغيير فى هيكل الملكية فى الشركة (كما فـى حالـة زيـادة أو تخفيض رأس المـال أو انفصـال أو انضمـام شـريك) ، (جـ) فـى الميزانيـة الموحدة بمقدار نصيب الشركة القابضة فى شهرة محل الشركة التابعة .

وعادة ما يتم تخفيض الشهرة بتوزيعها على فترات قصـيرة نسـبياً تـتراوح ما بين ثلاثة الى خمسة سنوات .

وقـد تضمـن المعيـار المحاسـبى المصـرى رقـم (٣) الشـهرة بجـانب مصروفات التأسيس باعتبارها من الأصول طويلة الأجل [١] .

٣- النفقات الايرادية المؤجلة

وتمتد خدمـات تلك النفقـات لأكـر من فـترة ماليـة واحـدة ، وتتميـز بكـبر حجمها نسبياً ، وتتطلب معالجتها محاسبياً توزيعها على الفترات التى اسـتفادت منها حيث تحمـل الفـترة الماليـة بنصيبهـا منهـا ، ويؤجـل البـاقى فـى الفـترات المقبلـة حيـث يظهـر ضمـن قائمـة المركـز المـالى ، وتتضمـن تلـك النفقـات مصاريف التأسيس ، والحملات الاعلانية ومصروفات البحوث والتطوير .

---

[١] يناظر المعيار المحاسبى الدولى رقم (٥) – المعلومات التى يجب الافصاح عنها بالقوائم المالية – ينظر لمزيد من التفصيل : –

– د. أمين السيد أحمد لطفى ، الافصاح فى التقارير المالية للشركات المساهمة ودور وإجراءات مراقب الحسابات فى ضوء معايير المحاسبة المصرية (الدولية) ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٨ .

أ- نفقات الحملات الاعلانية

إذا ما تم أنفاق حملة أعلانية بقصد ترويـج المبيعات وخلق طلب جديد على السلعة فإنه يطلق عليها حملة اعلانية ترويجية (عكس الاعلان التذكيرى الذى يهدف فقط الى تذكير العميل بالسلعة) ، وتلك النفقات تتميز بأنها كبيرة عادة وتستفيد منها أكثر من فترة مالية ، ومن ثم تعتبر فى عداد النفقات الايرادية المؤجلة التى يتم توزيعها على عدة من السنوات ولاتحمل على فترة مالية واحدة .

ب- مصروفات التأسيس

وهى المصروفات التى ينفقها مؤسس المشروع لتأسيس الشركة حتى استخراج السجل التجارى والحصول على تراخيص الشركة المطلوبة ، وتتضمن أساساً نفقات الأبحاث الأولية اللازمة لدراسة المشروع وأتعاب تحرير العقود وما يتعلق بذلك من رسوم ودمغات ومصاريف طبع وأعلان ورسوم نشر ، وتعتبر تلك النفقات من قبيل النفقات الايرادية المؤجلة لكبر حجمها ولاستفادة الشركة منها لسنوات عديدة ، وقد جرى العرف على توزيعها على مدة من ثلاث الى خمسة سنوات .

جـ- نفقات البحوث والتطوير

وتنقسم تلك النفقات الى : -

(١) نفقات أبحاث **Researches** وهى تهدف الى اكتشاف معرفة جديدة يمكن أن تفيد فى تقدير منتج أو خدمة جديدة أو عملية أو أسلوب فنى جديد أو فى احداث تغيير فى منتج أو عملية أو أسلوب فنى موجود بالفعل ، (٢) نفقات تطوير **Development** وهى تعتبربمثابة ترجمة لنتائج البحوث أو والمعلومات الأخرى الى خطة أوتصميم لمنتج او عمليه جديده او فى تطوير جوهرى لمنتج او

عمليه قائمه بالفعل ومعده للبيع أو الاستخدام ، وتشمل التركيبات الاساسية والتصميمات وأختيار بدائل المنتج وما إلى ذلك [١] .

د- تجارب بدء التشغيل.

ويمثل قيمة تكاليف التجارب والخسائر الناتجة عن عدم كفاءة التشغيل ، الى أن يتم انتظام الأنتاج والتشغيل .

هـ- الفوائد السابقة على بدء التشغيل

حيث تعتبر نفقات ايرادية مؤجلة الى أن تبدأ الأصول الثابتة فى الانتاج ، وبعدها يوقف تحميل تلك التكاليف المباشرة على ذلك الحساب ، وتعتبر نفقات ايرادية تتحمل بها الفترة المالية [٢] .

٣/٢/٦ النفقات (الايرادية والرأسمالية والمؤجله) فى معايير المحاسبة المصرية.

لم تقدم معايير المحاسبة المصرية معيار محدداً للنفقات مثلما تم بالنسبة للأيراد والذى تم له تخصيص المعيار رقم (١١) ، الا أنه يمكن القول بأن هناك عدة معايير متفرقة أهتمت بالنفقات سواء أكانت ايرادية أو رأسمالية أو ايرادية مؤجلة .

فقد أهتم المعيار المحاسبى المصرى رقم (٢) بمحاسبة المخزون من حيث تكلفة الشراء وتكلفة الانتاج المباشره وغير المباشرة ، وطرق تحديد التكلفة والمواد المنصرفة للانتاج وتكلفة التمويل .

وقد ركز المعيار أساساً على معالجة المخزون محاسبياً ، حيث تثبت تكلفة المخزون كأصل من الأصول وترحل للفترات التالية لحين تحقيق الايرادات

---

[١] **تناول الفصل الثالث بالتفصيل المعيار المحاسبى المصرى رقم (٦) بعنوان تكاليف البحوث والتطوير.**

[٢] **تم تناول ذلك الموضوع تفصيلاً ومعالجته المحاسبية السليمة فى الفصل الخامس الذى عنى بدراسة المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٤) بعنوان تكاليف الاقتراض .**

المتعلقة به ، كما تعرض المعيار أيضاً لكيفية تحديد تكلفة المخزون وكيفية إثباته كمصروفات أو كخسارة فى الفترات اللاحقة ، كذلك فقد حدد المعيار الافصاحات المطلوبة للمخزون بالقوائم المالية .

كذلك فقد أهتم المعيار المحاسبى رقم (٦) بمحاسبة تكاليف البحوث والتطوير ومتى يمكن تحميل تلك التكاليف على الأصول المتعلقة بها ومتى يمكن تحميلها على المصروفات مباشرة ، حيث يجوز تحميل تلك التكاليف على الأصول إذا كان من المحتمل أن تلك التكاليف ستوفر منافع اقتصادية لمنشاة فى المستقبل ، فى حين يتم تحميلها على المصروفات إذا لم يكن هناك ذلك الاحتمال فى المستقبل .

اما المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٠) فقد تناول المحاسبة عن الأصول الثابتة والاهلاكات المتعلقة بها ، حيث تم تعريف الأصول الثابتة والاهلاك وكيفية تحديد كل منهما ، كما تعرض المعيار لعملية أعادة تقييم الأصول الثابتة طبقاً للقيمة العادلة ، وكيفية اهلاك الأصول القابلة للأهلاك ، كما تناول المعيار أيضاً البيانات والمعلومات المرتبطة بتلك الأصول واهلاكاتها الواجب الافصاح عنها بالقوائم المالية .

بينما يتناول المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٤) تكاليف الاقتراض ، حيث تعالج تلك التكاليف باعتبارها من المصروفات الايرادية التى يجب تتضمنها قائمة الدخل فى فترة تكبدها ، واستثناء عن تلك القاعدة يجوز رسملة تكاليف الاقتراض المتعلقة باقتناء الأصول التى تستلزم فترة طويلة نسبياً لتجهيزها للغرض الذى أقتنيت من أجله أو جعلها قابلة للبيع .

أيضاً فقد أشارت عديد من المعايير الأخرى للنفقات مثل المعياررقم (٣) بعنوان المعلومات الواجب الافصاح عنها بالقوائم المالية ، حيث تطلب المعيار

ايضاحات خارجية خاصة ببنود قائمة الدخل والميزانية ومن بينها عناصر النفقات (سواء اكانت تكلفة نشاط أو أهلاك أو مصروفات الفوائد ....) ، أيضاً أشار المعيار المحاسبى المصرى رقم (٥) بعنوان صافى أرباح أو خسارة الفترة والأخطاء الجوهرية والتغير فى السياسات المحاسبية المتبعة الى المعالجة المحاسبية لبنود معينة فى قائمة الدخل ، سواء أكانت تتعلق بالنشاط العادى أو غير العادى للمنشاة ، كما تناول المعيار المحاسبى المصرى رقم (٧ ، ٩) بعنوان الظروف الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية المحاسبية والافصاح عن الالتزامات المحتملة والأحداث التى تقع بعد تاريخ الميزانية ومدى تأثيرها على النتائج .

وغنى عن القول فقد تضمن المعيار المحاسبى المصرى رقم (٣) الشهرة وبراءات الاختراع والعلامات التجارية والأصول المشابهة لها بجانب مصروفات التأسيس باعتبارها من الأصول طويلة الأجل وليس الأصول الثابتة ، وقد أكد على ذلك التبويب أيضاً نموذج قائمة المركز المالى الوارد فى القرار الوزارى رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٨ والذى أظهر التفرقة بين تلك الأصول الثابتة والشهرة ومصروفات التأسيس على النحو التالى : -

الأصول طوينة الأجل

١- الأصول الثابتة : -

(أ) الأراضى والمبانى .

(ب) الالات والمعدات .

(جـ) الأصول الثابتة الأخرى .

(د) مجمع الأهلاك .

٢-الاستثمارات طويلة الأجل .

٣- المدينون وأوراق القبض لآجال طويلة .

٤- شهرة المحل .

٥- براءات الاختراع والعلامات التجارية وغيرها من الأصول .

٦- النفقات المؤجلة (أو المرحلة لسنوات قادمة) مثل مصروفات التأسيس ومصروفات اعادة التنظيم وغيرها من النفقات المؤجلة الأخرى .

٦/٢/٤ دور وإجراءات مراقب الحسابات

لاشك أن الخلط بين النفقات الايرادية والرأسمالية والمؤجلة يؤدى الى عدم عدالة عرض نتائج الأعمال أو المركز المالى للشركة ، ومن ثم تكون مهمة مراقب الحسابات فى هذا الشأن التحقق من مراعاة المنشأة لأسس التفرقة بين الأنواع الثلاثة لتلك النفقات وما يرتبط بها من معالجة محاسبية وأفصاح فى القوائم المالية .

فى ضوء ما تقدم يمكن تحديد مسئولية ودور مراقب الحسابات على النحو التالى :-

١- التحقق من صحة تطبيق أسس التفرقة بين النفقات الثلاثة (ايرادية ، رأسمالية ، مؤجلة) ، وذلك يكون فى ضوء ظروف المنشأة وطبيعة أعمالها وطبيعة وحجم ومدى تكرار المصروف ومدى الاستفادة من خدماتها ، والتحقق من تطبيق المنشأة لتلك الأسس بثبات من فترة الى أخرى .

٢- الفحص المستندى الاختبارى والتحليلى للمصروفات الايرادية والتأكد من عدم اشتمالها لأية نفقات رأسمالية أو مؤجلة .

٣- فحص الإضافات الى الأصول الثابتة والتأكد من أنها تمثل نفقات رأسمالية ولا تتضمن فى ثناياها أية مصروفات ايرادية ، بالإضافة الى فحص

المصروفات ذات الطبيعة المزدوجة (كالإعلانات والصيانة) والتحقق من عدم وجود خلط بين عناصرها وصحة معالجتها والافصاح عنها بالقوائم المالية .

٤- إذا ما تبين لمراقب الحسابات أن هناك خلط بين معاجلة النفقات الايرادية والرأسمالية والمؤجلة يتعين عليه مراعاة أنه إذا كانت المبالغ التى حدثت فيها الخلط بسيطة أى أن تأثيره على قائمة الدخل والميزانية ضئيلاً ، وأنه لا يؤدى الى تشويه الحقائق من ثم يمكن لمراقب الحسابات أن يتغاضى عن ذلك الخلط ، أما إذا حدث العكس - أى أن الخطأ كان جوهرياً وله تاثيره الهام على قائمة الدخل والميزانية ، من ثم يتعين على مراقب الحسابات أن يطلب من الإدارة تصحيح ذلك الخطأ ومعالجة هذا الخلط ، فإذا لم تقتنع الإدارة برأى المراقب عليه أن يشير الى ذلك فى تقريره .

٥- يجب أن يتحقق مراقب الحسابات من أن الافصاح عن النفقات الايرادية أو الرأسمالية أو المؤجلة فقد تم وفقاً لمتطلباته فى ضوء معايير المحاسبة المصرية على النحو التالى : -

أولاً : - فى قائمة المركز المالى.

١- هل تم الافصاح عن الأصول الثابتة بصورة منفصلة عن العناصر التالية : - الأراضى والمبانى والآلات والمعدات وأية أصول أخرى مبوبة حسب طبيعتها ، ومجمع الأهلاك المتعلق بكل أصل .

٢- هل تم الافصاح بطريقة منفصلة عن الأصول طويلة الأجل الأخرى التالية : -

أ- الاستثمارات طويلة الأجل .

ب- العملاء طويلة الأجل .

ج- الشهرة - ان وجدت .

د- براءات الاختراع والعلامات التجارية والأصول الأخرى المشابهه .

هـ- النفقات الايرادية المؤجلة ومنها مصروفات التأسيس أو قيمة تكاليف الأبحاث والتطوير المرسملة خلال الفترة التالية ، وتكاليف الاقتراض التى تم رسملتها خلال الفترة المالية .

ثانياً : - فى قائمة الدخل.

انه تم الافصاح المناسب عن البنود التالية : -

- تكلفة النشاط المقابلة للمبيعات وايرادات النشاط .
- الأهلاك سواء للأصول الثابتة أو الأصول طويلة الأجل للشهرة أو براءات الاختراع ، والنفقات الايرادية المؤجلة .
- مصروفات الفوائد .
- الضرائب على الدخل عن الفترة المالية .
- الأعباء غير العادية .
- تكاليف الابحاث والتطوير المحملة كمصروفات خلال الفترة الجارية .

وإذا كان المؤلف قد تناول دور وإجراءات مراقب الحسابات عند مراجعة الأصول الثابتة والأهلاكات المتعلقة بها فى الفصل الأول ، كما تناول دور وإجراءات مراقب الحسابات عند مراجعة النفقات الايرادية المرتبطة بأنشطة المنشأة الصناعية أو الخدمية أو التجارية أو المالية [1] ، فإن الأمر فى هذا الشأن يتطلب تحديد دور وإجراءات مراقب الحسابات عند مراجعة الأصول المعنوية غير الملموسة (مصروفات رأسمالية) وكذلك النفقات الايرادية المؤجلة على النحو التالى : -

---

[1] لمزيد من التفصيل يمكن للقارئ الرجوع الى : -

- د. أمين السد أحمد لطفى ، اجراءات وأختبارات المراجعة - دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٧ .

١- شهرة المحل

تتمثل واجبات مراقب الحسابات فيما يتعلق بالشهرة فى معرفة كيفية تحديد قيمتها عن طريق الأطلاع على عقود الشراء ، وفحص القيم المقدرة للأصول الأخرى فى حالات الاندماج ، وعندما يتم شراء شركة فى مقابل مبلغ محدد - فالمبلغ الذى حدد للشهرة فى تلك الحالة يجب أن يكون معتدلاً ويجب مراجعة اعتماد ذلك التقدير فى محاضر جلسات مجلس الإدارة .

ويجب أن يتأكد مراقب الحسابات من أن استهلاك الشهرة قد تم خلال فترة الانتفاع بها بطريقة منظمة ، بتحميل قائمة الدخل سنوياً بمبلغ مقابل الاستهلاك ، ولا يجب السماح ببقاء أى رصيد لحساب الشهرة فى الدفاتر إلا إذا كان هناك دليل على أن الشهرة ما زالت موجودة .

٢- حقوق الاختراع

لتحقيق مراقب الحسابات هذا الأصل يجب عليه الاطلاع على براءة الاختراع التى تمنح من الجهة الحكومية المختصة ، فإن كان هذا الحق قد تم شراؤه من شخص أخر فيجب الأطلاع على عقد التنازل بالاضافة الى الأطلاع على براءة الأختراع ذاتها بموجب التأكد من اتخاذ الاجراءات القانونية اللازمة حتى يكون التنازل صحيحاً من الناحية القانونية ، أما إذا تم التوصل للأختراع داخلياً نتيجة للبحوث والتجارب فإن التكلفة التى يجب أن تحمل لحساب حقوق الاختراع يجب أن تقتصر على المصروفات والأتعاب التى وقعت للحصول على حق الاختراع ، ولا يجوز تحميل حساب حق الاختراع بأى جزء من نفقات البحوث والتنمية التى تحملتها الشركة لأن جميع تلك المبالغ تعتبر مصروفات تحمل لقائمة الدخل فى المدة التى أنفقت خلالها .

وبالنسبة لأستهلاك حقوق الاختراع فإن أطول مدة لذلك هى مدة الحماية القانونية ، آلا أن العمر الأقتصادى لحق الاختراع يكون عادة أقل من عمرة الاقتصادى للتقادم أو التغير فى معدل التقدم التكنولوجى أو لعوامل أقتصادية أخرى ، ومن ثم يراعى أن يحتسب الأستهلاك على أساس العمر الأقتصادى أو القانونى أيهما أقصر ، ويتعين على مراقب الحسابات فحص القرار الذى تم اتخاذه فى هذا الشأن بعناية .

٣- العلامات والأسماء التجارية

وهى تعد وسائل هامة للحصول على رضا العملاء وقبولهم للمنتجات ، وتلك الأسماء التجارية يمكن تأجيرها أو التنازل عنها أو بيعها ، ويستمر عمرها الأقتصادى ما بقيت مستخدمة ، وتستهلك تكلفتها خلال سنوات عمرها الأقتصادى ما بقيت مستخدمة ، وتستهلك تكلفتها خلال سنوات عمرها الأقتصادى أو مدة ٤٠ عاماً أيهما أقصر ، وحيث أن تكلفة ذلك الأصل غالباً ما تكون ضئيلة (رسوم تسجيل العلامة والمبالغ المدفوعة للتأمين لتصميمها) فإنها تحمل كمصروفات فى قائمة الدخل فى السنة التى أنفقت خلالها ، اما إذا تم شراء تلك العلامات أو الأسماء التجارية- ودفعت مقابلها بمبالغ كبيرة هنا تعد تلك المبالغ نفقات رأسمالية ويتم استهلاكها خلال المدة المتفق عليها .

ويجب على المراجع الأطلاع على عقد الشراء والتأكد من قانونية إجراء التنازل عن الأسم التجارى أو العلامة التجارية للمنشأة .

مصروفات التأسيس

يقوم مراقب الحسابات بمراجعة مصروفات التأسيس عند تأسيس الشركة المساهمة مع الأدلة المستندية المختلفة المؤيدة لها ، ويصدر عادة باعتماد تلك

المصروفات قرار من الجمعية التأسيسية لمساهمة الشركة ويرخص هذا القرار للشركة بسداد تلك المصروفات الى المؤسسين ، ويجب أن يراعى مراقب الحسابات أن استهلاك مصروفات التأسيس يجب أن يتم عادة خلال مدة خمسة أعوام .

٣/٦ الأرباح القابلة للتوزيع ودور مراقب الحسابات

مقدمـــه

يكتسب موضوع تحديد وقياس الأرباح وتوزيعها فى شركات المساهمة أهمية كبيرة ، حيث عادة ما تتعدد المصالح وتتضارب ، فمن جهه يرغب المساهمون فى الحصول على توزيعات بأقصى قدر ممكن من الربح المحقق ، وكذلك الأمر بالنسبة لأعضاء مجلس الإدارة الذين يودون الحصول على مكافأت فى صورة توزيعات للأرباح ، الا أن الدائنين يخشون على حقوقهم التى يضمنها رأس مال الشركة ، فإذا ما تم توزيع أرباح من رأس المال (كأن تكون الأرباح التى تظهر بقائمة الدخل مبالغ فيها وتفوق الأرباح الحقيقية وتم توزيع تلك الأرباح حسب النسب المتفق عليها) ، فسوف يضار الدائنين وحملة السندات حتماً ، وحيث أنهما لا يستطيعون مطالبة المساهمين الا بمقدار القيمة الأسمية للأسهم التى قاموا بالأكتتاب بها .

من ثم كان هناك دور هام يقع على مراقب الحسابات ، حيث أن عليه أن يصادق على مشروع توزيع الأرباح المقترحة من مجلس الإدارة والمقدم للجمعية العامة العادية للموافقة عليه ، ومن ثم قد يشترك مراقب الحسابات فى المسئولية إذا كان هذا المشروع متضمن أرباحاً صورية ، وهنا يتعرض المراقب للمسئولية المدنية والجنائية [1] .

---

[1] لمزيد من التفصيل يمكن للقارئ الرجوع الى : –

د. أمين السيد أحمد لطفى ، مسئوليات وضوابط مهنة المحاسبة القانونية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٦

يهتم هذا الجزء بدراسة مشاكل قياس الأرباح الموزعة ودور وإجراءات مراقب الحسابات ، وتحقيقاً لذلك فسوف يتم تقسيمه للموضوعات التالية :-

٦/٣/١ طبيعة الأرباح القابلة للتوزيع محاسبياً وقانونياً .

٦/٣/٢ مشكلات قياس وتحديد الأرباح القابلة للتوزيع .

٦/٣/٣ دور وإجراءات مراقب الحسابات .

٦/٣/١ طبيعة الأرباح القابلة للتوزيع محاسبياً وقانونياً .

من الناحية المحاسبية يمكن تحديد وقياس صافى الأرباح القابلة للتوزيع من خلال قائمة الدخل (حساب الأرباح والخسائر) وقائمة التوزيعات المقترحة للأرباح ، وفيما يلى أيضاح لمكونات تلك الأرباح وكيفية تحديدها :

أ- تحديد الأرباح القابلة للتوزيع طبقاً لنماذج قائمة الأرباح والخسائر الصادرة فى اللائحة التنفيذية لقانون الشركات المصرى : -

أوضحت النماذج المرفقه باللائحة التنفيذية لقانون الشركات المصرى صافى الأرباح القابلة للتوزيع ، وهى تمثل ناتج حساب الأرباح والخسائر فى ظل مرحلته الثالثة : -

١- ففى المرحلة الأولى يتم استخراج صافى الربح الناتج من المجهودات العادية التى تقوم بها المنشأة فى سبيل تحقيقها للأيرادات ، فتلك المرحلة تحدد نتيجة النشاط الأجمالية (تماماً مثل حساب المتاجرة) ، حيث يتم مقابلة ايرادات النشاط الرئيسية بالمصروفات التى ساهمت فى تحقيقها خلال سنة المحاسبة .

٢- وفى المرحلة الثانية : يتم تحديد أرباح النشاط عن طريق أضافة ايرادات الاستثمارات والأوراق المالية والفوائد الدائنة مع استنزال المصروفات الإدارية والتمويلية والمخصصات الأخرى والتبرعات وبدلات مجلس الإدارة.

٣- أما فى المرحلة الثالثة يتم الحصول منها على صافى الأرباح القابلة للتوزيع (أو صافى خسائر العام) .

وفيما يلى بيان حساب الأرباح والخسائر وفقاً للنموذج العام المرفق باللائحة

حساب الأرباح والخسائر
عن السنة المالية المنتهية فى / /

السنة الجارية	البيان	سنة المقارنة جنيه	السنة الجارية جنيه	جنيه	البيان	سنة المقارنة جنيه
×	تكاليف المبيعات وتكاليف ايرادات النشاط			×	صافى المبيعات وإيرادات النشاط	
×	مصروفات بيع وتوزيع			×	إعانات إنتاج وتصدير	
×	مجمل الخسارة (منقول)			×	مجمل الخسائر (منقول)	
×××				×××		××
×	مجمل الخسارة (منقول)			×	مجمل الربح (منقول)	
×	مصروفات إدارية وعمومية					
×	مصروفات تمويلية				إيرادات استثمارية وأوراق مالية :	
×	مخصصات بخلاف ضرائب الدخل وإهلاك الأصول الثابتة			×	مساهمات فى شركات قابضة وتابعة وشقيقة ومشروعات مشتركه .	
×	تبرعات وإعانات للغير					
×	رواتب مقطوعة وبدلات حضور أعضاء مجلس الإدارة			×	قروض ممنوحة لشركات قابضة وتابعة وشقيقة ومشروعات مشتركة	
			×			
				×	أوراق مالية اخرى	
				×	فوائد دائنة	
			×	×	ايرادات متنوعة	
	أرباح النشاط (منقول)		×	×	خسائر النشاط (منقولة)	
×××		××	×××			××
×	خسائر النشاط (منقول)		×		أرباح النشاط (منقول)	
×	مصروفات سنوات سابقة		×		ايرادات سنوات سابقة	
×	خسائر رأسمالية				أرباح رأسمالية	
×	فروق تقييم العملات الأجنبية			×	المحول للأحتياطى الرأسمالى	
×	مخصص ضرائب متنازع عليها		×			
×	ضرائب دخلية عن العام		×	×	فروق تقييم العملات الأجنبية	
×	صافى أرباح العام القابلة للتوزيع		×		مخصصات أنتهى الغرض منها	
			×		صافى خسائر العام	
×××		×××	×××			×××

حساب توزيع الأرباح
عن السنة المالية المنتهية في / /

السنة الجارية	البيـــان	سنة المقارنة	السنة الجارية	البيـــان	سنة المقارنة
×	صافى خسائر العام		×	صافى أرباح العام القابلة للتوزيع	
×	خسائر مرحلة من العام السابق		×	أرباح مرحلة من العام السابق	
×	احتياطى قانونى		×	احتياطيات محولة(إن وجدت وتذكر تفصيلاً)	
×	احتياطى نظامى				
×	احتياطيات أخرى (تذكر بالتفصيل)				
×	مكافأة مجلس الإدارة				
×	نصيب المساهمين(بواقع ... للسهم الواحد)				
×	نصيب العاملين				
×	أرباح مرحلة للعام التالى				
×××		×××	×××		

ب- تحديد الأرباح القابلة للتوزيع طبقاً لنموذج قائمة الدخل وقائمة التوزيعات المقترحة للأرباح طبقاتً للملحق رقم ٣/ب الصادر بالقرار الوزارى رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٨ وطبقاً لمعايير المحاسبة المصرية .

وطبقاً لذلك النموذج تتحدد صافى الأرباح القابلة للتوزيع على النحو الموضح بقائمة التوزيعات المقترحة للأرباح كما يأتى : -

×××	صافى الربح (أو الخسارة) بعد ضريبة الدخل
××	+ الأرباح (أو الخسائر) المرحلة من العام الماضى
××	+ الأحتياطيات المحولة (إن وجدت)
××	صافى الربح القابل للتوزيع

وفيما يلى تحديد لمكونات كل من تلك المتغيرات السابقة فى قائمة الدخل وقائمة التوزيعات المقترحة [١] .

---

[١] القارئ الذى يرغب فى مزيد من التفصيل حول الأفصاح ومتطلباته فى هاتين القائمتين يمكن الرجوع الى : -

د. أمين السيد أحمد لطفى ، الافصاح فى التقارير المالية للشركات ودور وإجراءات مراقب الحسابات فى ضوء معايير المحاسبة المصرية ، مرجع سبق ذكره .

ملحق رقم ٣ / ب

قائمة الدخل عن الفترة المالية

من / / ١٩ إلى / / ١٩

كلي	جزئي	جزئي		سنة المقارنة
	XX		صافى المبيعات (ايرادات النشاط)	
	XX		يخصم : تكلفة المبيعات	
XXX			**مجمل الربح أو (الخسارة)**	
			يخصم	
	XX		مصروفات عمومية وإدارية	
	XX		مصروفات تمويلية	
	XX		مخصصات بخلاف الاهلاك	
	XX		رواتب مقطوعة وبدلات حضور وانتقال حضور أعضاء مجلس الإدارة	
XXX			**اجمالى المصروفات**	
			يضاف	
			ايرادات استثمارات وأوراق مالية من :	
		XX	شركات قابضة وشقيقة	
		XX	قروض لوحدات مرتبطة	
		XX	أوراق مالية أخرى	
		XX	فوائد محصلة عادية	
	XX		ايرادات أخرى عادية	
XXX				
XXX			**صافى أرباح (أو خسائر) النشاط**	
		XX	ايرادات غير عادية	
		XX	ارباح أو (خسائر) رأسمالية	
		XX	أرباح أو (خسائر) فروق العملة	
	XX			
			يخصم منه :	
	XX		مصروفات غير عادية	
XXX				
XXX			صافى الربح أو(الخسارة) قبل ضرائب الدخل	
XX			ضريبة الدخل	
XXX			صافي الربح أو(الخسارة) بعد ضرائب الدخل	

قائمة التوزيعات المقترحة للأرباح

عن الفترة المالية المنتهية فى / / ١٩

كلى	جزئى		سنة المقارنة
	XX	صافى الربح أو (الخسارة) بعد ضريبة الدخل	
		الأرباح أو (الخسائر)المرحلة من العام الماضى	
	XX	احتياطيات محولة (إن وجدت وتذكر تفصيلاً)	
XXX		**صافى الربح القابل للتوزيع**	
		يوزع كالآتى :	
	XX	احتياطى قانونى	
	XX	احتياطى نظامى (يذكر تفصيلاً)	
	XX	احتياطى رأسمالى (إن وجد)	
	XX	نصيب المساهمين (بواقع للسهم)	
	XX	نصيب العاملين	
	XX	مكافأة أعضاء مجلس الإدارة (إن وجدت)	
	XX	احتياطيات أخرى (تذكر تفصيلاً)	
XXX			
XXX		**أرباح محتجزة مرحلة للعام التالى**	

عموماً يمثل حساب التوزيعات المقترحة للأرباح أقتراح لمجلس إدارة الشركة المساهمة للشركة بتوزيع صافى أرباح العام ، ولا يصبح ذلك الاقتراح بمثابة قراراً واجب التنفيذ الا بعد اعتماده من مراقب الحسابات وبعد الموافقة عليه من قبل الجمعية العامة العادية للشركة المساهمة .

وحيث أن مسئولية المساهم محدودة بقدر القيمة الأسمية لما يحمله من أسهم ، من ثم لا يجوز مطالبته بما حققته الشركة من خسائر ، ما دام قد سدد القيمة الأسمية للأسهم بالكامل ، بناءً على ذلك لا يجوز توزيع الخسائر على المساهمين – إلا إذا تقرر تخفيض رأس المال ، كما أن مجلس الإدارة لا يستطيع أقتراح توزيع أرباح الا بعد تغطية الخسائر بالكامل .

وبعبارة أخرى فإن حساب التوزيع لا يتم اعداده إلا إذا كان هناك فائض يتمثل فى وجود ارباح قابله للتوزيع ، اما اذا كان هناك صافى خسائر – فإن قائمة التوزيع لا يتم اعدادها – ويتم ترحيل تلك الخسائر من سنة إلى أخرى [١]

وقد تكفل قانون الشركات ولائحته بتحديد عديد من القواعد التى يجب فى ضوئها توزيع الأرباح القابلة للتوزيع على النحو التالى : – [٢]

١- يحتجز ٥ ٪ من صافى الأرباح القابلة للتوزيع لتكوين أحتياطى قانونى ، ويتوقف ذلك الاحتجاز متى وصل حجم المتراكم من ذلك الاحتياطى الى ما يعادل نصف رأس المال .

---

[١] لمزيد من التفصيل يمكن للقارئ الرجوع الى : –

– د. أمين السيد أحمد لطفى المحاسبة عن تكوين وتنظيم وانقضاء الشركات المساهمة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٦ .

[٢] المواد من ١٩١ – ١٩٩ من اللائحة التنفيذية لقانون الشركات المصرى .

٢- يوزع ٥ ٪ على الأقل من قيمة رأس المال المدفوع تحت مسمى توزيع أول كعائد على رأس المال ، وهذا المبلغ يتم توزيعه بين أصحاب حملة الأسهم والعاملين (على أساس ٩٠ ٪ لحملة الأسهم ، ١٠ ٪ لصالح العاملين) .

٣- يتم استنزال مجموع البند من السابقين من صافى الأرباح القابلة للتوزيع ، ويتم توزيع نسبة لا تزيد عن ١٠ ٪ من الباقى كمكافأة لأعضاءمجلس الإدارة.

٤- من ما يتبقى بعد ذلك قد يتم تكوين أحتياطيات أخرى نظامية أو أحتياطيات عامة طبقاً للنسب التى يراها مجلس الإدارة ، ثم تجرى توزيعات ثانية على أن يتم توزيعها على حملة الأسهم والعاملين بنسبة٩٠٪ ، ١٠ ٪ على التوالى [١] ، اما الباقى يتم استنفاذه تحت مسمى أرباح مرحلة لسنوات تالية .

أما من الناحية القانونية فلا يمكن أن يكون هناك أرباح قابلة للتوزيع الا إذا قابلتها زيادة طبيعية فى صافى الأصول ، من ثم يجب أن تكون القوائم المالية صادقة وعادلة فى عرضها لنتائج الأعمال والمركز المالى والتدفقات المالية ، حيث أن تضخم الأرباح على خلاف الحقيقة يؤدى الى تحديد أرباح قابلة للتوزيع تتميز بالصورية مما يؤدى الى سداد الربح من رأس المال وهو أمر يتعارض مع القانون .

فمثلاً إذا كان هناك خطأ فى معاجلة المصروفات الايرادية على أنها مصروفات رأسمالية أو مؤجلة ، أو إذا تم أهلاك الأصول الثابتة بمعدلات تقل عن المعدلات المتعارف عليها أو السائدة ، أو إذا لم يتم تكوين المخصصات اللازمة لمواجهة النقص فى قيمة الأصول أو مقابلة الالتزام مؤكد الحدوث -

---

[١] يجب الا يقل نصيب العاملين بالشركة فى الأرباح التى يتقرر توزيعها نقداً عن ١٠٪ (سواء فى التوزيع الأول أو التوزيع الثانى) ، وبشرط الا يزيد هذا النصيب عن مجموع الأجور النقدية للعاملين بالشركة (المادة ١٩٦- الفقرة الأولى من اللائحة التنفيذية لقانون الشركات) .

تكون النتيجة عرض أرباح غير حقيقية ، مما يجعل الأرباح الموزعة بمثابة رد جزء من رأس المال ، ومن ثم يلحق الضرر بالدائنين والغير .

ومن هنا يكون من الأهمية بمكان تحديد ماهية الربح القابل للتوزيع ، بحيث لا يعتمد الأمر على قياسه محاسبياً فحسب ، أو الالتزام بما جاء بقانون الشركات فيما يتعلق بوجوب نسب معينة من صافى الأرباح لتكوين الاحتياطيات الملزمة ، وانما يتطلب الأمر تحديد ما يعتبر من تلك الأرباح ما هو قابلاً للتوزيع ، مما يستدعى اللجوء الى أدبيات المراجعة والأحكام القضايا التى تعرضت لذلك الموضوع فى كتابات المراجعة والقانون ، وباستقراء ما ورد بتلك الأدبيات يتضح وجود عديد من المشاكل الهامة التى يجب أن يتم مراعاتها بصفة عامة من إدارة الشركة ، وبصفة خاصة من مراقب الحسابات لمسئوليته الواضحة فى هذا الشأن ، ولعل ابرزها ما يلى : -

١- ماذا كانت الأرباح الرأسمالية قابلة للتوزيع ؟
٢-ماذا كان يجب تغطية الخسائر السابقة قبل توزيع الأرباح الحالية .
٣-ماذا كان يتم توزيع ارباح من الاحتياطيات .
٤-ماذا كان يمكن اجراء توزيعات من الاحتياطيات الناتجة من زيادة المخصصات عن ما يلزم لمقابلة الغرض منها .
٥-ما مدى قيم الكوبونات التى يسقط حق أصحابها فى المطالبة بها .
٦-مدى أمكانية توزيع علاوة اصدار الأسهم أو السندات .

٢/٣/٦ مشكلات قياس وتحديد الأرباح القابلة للتوزيع

١- مدى امكانية توزيع الأرباح الرأسمالية (الكسب الرأسمالى) .

الكسب الرأسمالى Capital Gains هو أرباح ناتجة من بيع أصل من الأصول الثابتة للمنشأة ، وذلك الربح له طبيعة خاصة حيث أن يتعلق بعملية رأسمالية .

محاسبياً يوجد رأيان لتفسير طبيعة الكسب الرأسمالى (الأرباح الرأسمالية) ومعالجتها : -

(أ) يرى الرأى الأول أن ذلك الربح ليس له علاقة بمشكلة تحديد الربح ومن ثم لا تتضمن قائمة الأرباح والخسائر الا الايرادات الناتجة من النشاط التجارى العادى ، بينما يظهر الربح الرأسمالى منفصلاً فى حساب احتياطيات رأسمالية ، ومن ثم لا يجوز توزيعه بل يخصص هذا الاحتياطى لأستهلاك أى خسائر رأسمالية فى المستقبل - وهذا ما تسير عليه الأدبيات فى انجلترا .

(ب) بينما يذهب الرأى الثانى بأن الكسب الرأسمالى المحقق يعتبر فى حكم الايرادات العادية أو غير العادية ، ومن ثم يكون عنصر من عناصر قائمة الدخل ، ومن ثم يمكن السماح بتوزيعه ، وهذا ما تسير عليه الأدبيات فى الولايات المتحدة الأمريكية .

أما قانوناً فقد أشار قانون الشركات المصرى فى المادة (٤٠) على أنه يجوز بموافقة الجمعية العامة توزيع نسبة من الأرباح الصافية التى تحققها الشركة نتيجة بيع أصل من الأصول الثابتة ، أو التعويض عنه بشرط لا يترتب على ذلك عدم تمكين الشركة من اعادة أصولها الى ما كانت عليه أو شراء أصول ثابتة جديدة .

كذلك فقد نصت الفقرة الثانية من المادة ١٩٥ من اللائحة التنفيذية لذات القانون على أن يرفق باقتراح مجلس الإدارة الخاص بتوزيع نسبة من الأرباح الرأسمالية ، تقرير مراقب الحسابات بشأن تلك النسبة ، ومدى كفاية ما يتبقى من ناتج بيع الأصل الثابت أو التعويض عنه لأعادة أصول الشركة الى ما كانت عليه ، وهكذا أصبح التزام مراقب الحسابات واضحاً وقانونياً إزاء توزيع الأرباح أو المكاسب الرأسمالية .

٢- مدى أمكانية توزيع الأرباح قبل تغطية الخسائر المرحلة.

بصفة عامة قد تحقق الشركة أرباح فى أحد السنوات ويكون هناك خسائر مرحلة عن السنوات السابقة ، وفى تلك الأحوال يتعين تغطية الخسائر المرحلة من أعوام سابقة قبل أمكان توزيع الأرباح الحالية ، ومرد ذلك الى ما يلى : -

أ - حماية مصالح الدائنين والغير - حيث أن إجراء توزيع ارباح فى السنة الحالية بغض النظر عن تغطية الخسائر المرحلة سوف يترتب عليه تخفيض قيمة أصول الشركة والتى تعد الضمان الذى يعتمد عليه هؤلاء الدائنين فى الوفاء بديونهم .

ب- مدى وجود نصوص مرتبطة فى النظام الأساسى للشركة تقوم بتغطية تلك الحالة ، حيث يجب أن ينص نظام الشركة الأساسى على وجوب تغطية الخسائر المرحلة من الأرباح التالية قبل إجراء أى توزيعات على المساهمين

مما لا شك فيه أنه يجب دائماً تغطية الخسائر المرحلة واستعواضها من الأرباح التالية ، أما إذا أرادت الشركة توزيع أرباح حاليه رغماً عن عدم وجود خسائر سابقة فإنه يتعين تخفيض رأس مال الشركة بمقدار تلك الخسائر ، وعلى وجه العموم فقد قضت الفقرة الأولى من المادة ١١٤ من اللائحة التنفيذية للقانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ (قانون الشركات) على أن الأرباح القابلة

للتوزيع هى الأرباح الصافية مستنزلاً منها ما يكون قد لحق برأس مال الشركة من خسائر فى السنوات السابقة .

وقد جرت أحكام القضاء فى مصر على ذلك النهج حيث تجمع جميعها على أن مبدأ ثبات رأس المال باعتباره مجموع القيم الأسمية للأسهم والذى يعد ضماناً للدائنين يقضى أن تبادر الشركة الى جبر ما يعتريه من نقص فى حالة الخسائر قبل توزيع أى أرباح .

ويؤكد ذلك ما ورد بنموذج قائمة التوزيعات المقترحة للأرباح عن الفترة المالية طبقاً للملحق رقم ٣ / ب على النحو التالى : -

صافى الربح (او الخسارة) بعد ضريبة الدخل	× ×	
الأرباح (أو الخسائر) المرحلة عن العام الماضى	× ×	
صافى الربح القابل للتوزيع		× ×

٣- مدى امكانية اجراء توزيعات من الأحتياطيات

قد يكون هناك تساؤل هام هو مدى جواز رد الاحتياطيات الى الأرباح ثم توزيعها الى المساهمين بعد ذلك ؟ ، ولاشك أن الاجابة تتوقف على تحديد مصدر ذلك الاحتياطى والغرض من تكوينه .

فإذا كان الاحتياطى ألزامياً - مثل الاحتياطى القانونى - وهو ما ينص القانون على ضرورة تكوينه - وحدث وزاد ذلك الاحتياطى عن الحد الأقصى المقرر قانوناً (بلغ أكثر من نصف رأس المال) - فإنه لا يصح مع ذلك توزيع الزيادة ، باعتبار أنه يتم تكوينه بهدف تدعيم المركز المالى للشركة ، ومقابلة ما تتعرض له من خسائر عامه ، بالاضافة الى انها عبارة عن أرباح لا يجوز توزيعها - حيث تأخذ حكم رأس المال وتدخل فى الضمان العام للدائنين .

أما إذا كان ذلك الاحتياطى أختيارياً أو أتفاقياً فإنه يمثل ارباحاً أحتجزتها الشركة الى الأرباح وتوزيعها على المساهمين فى سنة لاحقة إذا أجاز نظام الشركة الأساسى ذلك ، وبعد موافقة الجمعية العامة على ذلك .

على ذلك يتعين الاشارة الى ذلك فى قائمة التوزيعات المقترحة عن الفترة المالية طبقاً للملحق ٣/ ب المرافقة للقرار الوزارى رقم٥٠٣ لسنة ١٩٩٨على النحو التالى: -

صافى الربح بعد ضريبة الدخل	××	
(-) الخسائر المرحلة من العام الماضى	××	
(+) أحتياطيات أختيارية محولة	××	
صافى الربح القابل للتوزيع		×××

٤- اجراء توزيعات من الزيادة غير الملائمة للمخصصات

إذا كانت المخصصات تعتبر عبئاً واجب الخصم من الايرادات ، فإن ما يزيد عن تلك المخصصات يتعين ترحيله الى الاحتياطى العام ، على سبيل المثال فإنه ليس هناك ما يمنع من رد ما يزيد عن المخصص المناسب لأهلاك أى أصل من الأصول باعتبار أن مقدار الزيادة أحتياطياً وليس مخصصاً - الى الأرباح القابلة للتوزيع .

على أنه يشترط عدم وجود ما يمنع من إجراء ذلك صراحه فى النظام الأساسى للشركة ، كما يتعين على مراقب الحسابات أن يتحقق من كون المبلغ الذى تم رده أحتياطياً فعلاً سواء أكان ظاهراً أو مستتراً ، كما أنه مأخوذ من الأرباح القابلة للتوزيع بالفعل ، حيث أنه لو لم تقم الشركة بتكوينه سابقاً كان من الممكن توزيعه على المساهمين .

وقد جرت أحكام القضاء مع ما سبق حيث قضت بانه لا مانع من بعث الاحتياطى المستتر ، واستخدام ذلك الاحتياطى فى الأوجه التى تستخدم فيها الاحتياطيات الايرادية عامة لانه مستقى اساساً من الأرباح ، وليس فى مثل ذلك التصرف أى أضرار بمصالح الدائنين أو الغير .

٥- حكم الكوبونات التي يسقط حق أصحابها في المطالبة بها

تظهر الكوبونات التى لم تدفع الى مستحقيها ضمن الالتزامات بقائمة المركز المالى ، وفى حالة عدم دفع تلك الكوبونات حتى اعداد الميزانية فإن ذلك يكون مرجعه عدم توفير الشركة النقدية اللازمة لسداد ما تقرره الجمعية العامة من توزيعه ، وتسقط حق أصحاب الكوبونات فى المطالبة بها بعد مضى فترة خمسة سنوات من تاريخ اعلان التوزيع .

ويؤكد ذلك ما جاء بنص المادة ١٧٧ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ ، حيث تؤول الى الحكومة نهائياً جميع مبالغ الكوبونات التى يسقط حق أصحابها فى المطالبه بها ، وذلك بعد مضى خمسة سنوات من تاريخ اعلان توزيع الكوبونات .

٦- مدى امكانية توزيع علاوة اصدار الأسهم والسندات

حيث يثور التساؤل عما إذا كانت علاوة اصدار الأسهم أو السنوات ربحاً يمكن توزيعه ، وقد أجاب على ذلك نص المادة (٣١) من القانون رقم ١٢٩ لسنة ١٩٨١ ، حيث قضت على ضرورة تحويل علاوة اصدار الأسهم الى الاحتياطى القانونى ، ومن ثم تصبح تلك العلاوة غير جائزة التوزيع نقداً ، وانما تضاف للأحتياطى القانونى وتستخدم فى الاوجه المقرره له .

أما علاوة اصدار السندات فلم يفصح النص السابق على طريقة معالجتها ، ولكن يمكن الاجابة على ذلك بان تلك العلاوة تعتبر التزاماً على الشركة يتعين سداده خلال فترة قرض السندات وذلك كجزء من الفائدة الدورية المرتفعة التى تلتزم الشركة بسدادها لحملة السندات ، ومن هنا تعالج دفترياً بتوزيعها على سنوات القرض بنسبة ما تستفيد كل فترة من الأموال المقترضة وتخفيض العبء الحقيقى للفائدة تبعاً لذلك ، ومن ثم فهى لا تعد أرباحاً قابلة للتوزيع .

٣/٣/٦ دور وإجراءات مراقب الحسابات

ترتكز مسئولية مراقب الحسابات بخصوص توزيع الربح على ناحية قانونية وأخرى محاسبية ، فمراقب الحسابات يجب أن يتبع فى عملية تحديد الربح المعايير المحاسبية المتعارف عليها بالاضافة الى أحكام القوانين والنظام الاساسى للشركة (القانون النظامى) ، ويمكن تحديد دور وإجراءات مراقب الحسابات المرتبطة بتوزيع الأرباح على النحو التالى : -

١-يجب على مراقب الحسابات أن يتحقق من التزام الشركة (لاقتراح مجلس الاداره وموافقة الجمعيه العامه)عند توزيع الربح بأحكام القانون ونصوص التشريع بالاضافة الى المواد التنظيمية التى يتضمنها النظام الأساسى للشركة) بالاضافة الى معايير المحاسبة المتعارف عليها حسب ما تقدم وعدم مخالفة الشركة لأى من تلك القواعد والمعايير .

٢-يتعين على مراقب الحسابات أن يطمئن دائماً الى احتفاظ الشركة برأس المال باعتباره الضمان العام للدائنين ، بحيث يتحقق من عدم اجراء أى توزيع منه على المساهمين فى شكل أرباح صورية .

٣-إذا ما رغبت الشركة فى توزيع ما حققته الشركة من أرباح رأسمالية ، يتعين على مراقب الحسابات فحص المركز المالى للشركة ، بهدف التحقق

من أن ذلك الربح يمثل فائض فى صافى الأصول ، وانه قد تحقق فعلاً فى صورة نقدية ، كما يتعين دراسة النظام الأساسى للشركة وما إذا يجيز توزيع ذلك الربح ، وان ما يتبقى من بعد توزيع النسبة كاف لإعادة أصول الشركة الى ما كانت عليه أو شراء أصول جديدة ، فإذا ما أطمئن المراقب لذلك يجب أن يقرر مدى كفاية ما تبقى من ناتج بيع الأصل أو التعويض عنه لإعادة أصول الشركة الى ما كانت عليه .

٤- يجب أن يتحقق مراقب الحسابات أنه إذا ما كانت الأرباح الموزعة تتضمن أى أرباح سابقة أو مبالغ محولة من أحتياطيات ، وأنها تظهر بشكل واضح وتم عرضها والأفصاح عنها بالقوائم المالية .

٥- يجب على مراقب الحسابات أن يطمئن الى تغطية الشركة لما قد تكون قد تكبدته من خسائر مرحلة فترة أو فترات سابقة،قبل اعتماد توزيع ارباح عن السنة الحالية .

٦- يتعين على مراقب الحسابات أن يتأكد من المراجعة الحسابية والمستندية لتوزيعات الأرباح ، وفحص ما تم سداده بالكامل للمستحقين (سواء أكانوا مساهمين أو أعضاء مجلس إدارة أو عاملين ...) ، والتأكد من صرفها قبل حلول التقادم الخمسى ، وإذا ما لحق التقادم بعض تلك الكوبونات عليه أن يتحقق من توريد الشركة لتلك الكوبونات والتوزيعات التى سقط حق أصحابها فى المطالبة بها للتقادم الى الحكومة .

٧- تتضمن أهم إجراءات مراقب الحسابات للتحقق من صحة التوزيعات ما يلى : -

أ - التحقق من أن التوزيعات المدفوعة والمقترحة قد تم احتسابها بطريقة صحيحة .

ب- ان الاحتياطيات الظاهرة بالميزانية قد تم احتسابها بطريقة سليمة ، وانها متفقة مع القوانين المعمول بها والقانون النظامى للشركة .

جـ- ان الاحتياطيات قد تم اظهارها على أسس سليمة وثابتة وطبقاً لما هو متبع فى الفترة السابقة .

وأنه قد استبعدت كافة المبالغ التى يجب تحميلها على قائمة الدخل قبل اجراء التوزيعات (ضرائب الدخل على سبيل المثال) .

هـ- التأكد من التوزيعات قد تمت طبقاً لمحاضر الجمعية العامة ومجلس الإدارة .

و- مراجعة التوزيعات التى لم يتم المطالبة .

م- اعداد بيان بالاحتياطيات حيث يتم ايضاح أنواعها وطريقة تكوينها ، والتحقق من عدم استخدام أية احتياطيات الا بعد الحصول على الموافقة اللازمة ، مع التأكد من تكوين الاحتياطيات التى نص عليها القانون .

٨- تحقق مراقب الحسابات من أنه تم الافصاح عن بنود حقوق الملكية بصورة منفصلة طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية على النحو التالى :-

أ- رأس المال المرخص به والمصدر والمدفوع .

ب- رأس المال الغير مسدد والقيمة الأسمية للسهم .

ج- حركة حساب رأس المال خلال الفترة الحالية .

د- أرصدة وحركة الاحتياطيات خلال الفترة المالية .

ه- ارباح اعادة التقييم .

و- الأرباح المحتجزة .

ز- الحقوق والقيود المفروضة على توزيعات الأرباح .

فهرس

كتب أخرى للمؤلف

*****

١) المراجعة المتقدمة .

٢) أساليب المحاسبة للمديرين .

٣) الضريبة على أرباح شركات الأستثمار .

٤) أرشادات المراجعة .

٥) إجراءات و أختبارات المراجعة .

٦) تخطيط عملية المراجعة .

٧) ضرائب الدخل بين التشريع الضريبى و التطبيق المحاسبى .

٨) تخطيط أرباح منشآت الأعمال بأستخدام الأساليب المتقدمة للمحاسبة الأدارية .

٩) أساليب المراجعة لمراقبى الحسابات و المحاسبين القانونيين .

١٠)الجوانب التشريعية و الممارسات المحاسبية للضريبة على أرباح المنشأت الفردية و شركات الأشخاص .

١١)الضريبة على أرباح شركات الأموال .

١٢)ضوابط و مسئوليات مهنة المراجعة و المحاسبة القانونية .

١٣)المحاسبة عن ضرائب المبيعات بين النظرية و التطبيق .

١٤)بحوث و دراسات فى تطوير و أصلاح نظم الضرائب فى مصر .

١٥)الجوانب التشريعية و الممارسات المحاسبية لضريبة الأيلولة .

١٦)الفحص الضريبى و المنازعات الضريبية فى محاسبة و ربط الضريبة الموحدة .

١٧)أعداد تقارير المراجعة و الفحص للقوائم المالية أو لأغراض خاصة .

١٨)المحاسبة عن حقوق الملكية فى شركات الأشخاص .

١٩)أجراءات المراجعة الخارجية للقوائم المالية .

٢٠)أجراءات المحاسبة القانونية لتكوين وتنظيم وأنقضاء الشركات المساهمة .

٢١)أعادة تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر فى ضوء الأوضاع الراهنة وأفاق المستقبل .

٢٢)المراحل المتكاملة لأداء عملية المراجعة بواسطة المحاسبين والمراجعين القانونيين .

٢٣)معالجة متقدمة لإستخدام مراقبى الحسابات أساليب المعاينة الإحصائية وغير الإحصائية فى المراجعة .

٢٤)الأتجاهات الحديثة فى المراجعة والرقابة على الحسابات .

٢٥)أسس القياس والفحص الضريبى لأرباح تنظيمات الأعمال بين معايير المحاسبة والمراجعة والمتطلبات القانونية .

٢٦)تحليل وتقييم الحوافز والأعفاءات الضريبية مع مدخل مقترح لقياس عوائدها وتكاليفها .

٢٧)معايير المراجعة المهنية للرقابة على جودة أداء مراقبى الحسابات .

٢٨)تخطيط الأرباح والأداء المالى المستقبلى لمنشأت الأعمال .

٢٩)التحليل المالى للتقارير والقوائم المحاسبية .

٣٠)الأصول المنهجية الحديثة لدراسات الجدوى المالية للإستثمار .

٣١)المراجعة باستخدام التحليل الكمى ونظم دعم القرار .

٣٢)المراجعة فى ضوء المعايير الدولية .

٣٣)الأفصاح فى التقارير المالية لشركات المساهمة و دور و أجراءات مراقب الحسابات وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية (الدولية) .

مشاكل القياس و التقييم المحاسبى

و دور و أجراءات مراقب الحسابات

وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية و الدولية

رقم الإيداع
٩٨/١٣٣٩٧
الترقيم الدولى
I.S.B.N
977-19-7025-9

د. أمين السيد أحمد لطفى
٣٦ ش شريف – القاهرة